جامعـــــة الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
قسم: علوم التسييـــر
فرع: إدارةالأعمال

الموضـــــوع:

دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.

من إعداد الطالب:
ساحل فاتح

تحت إشراف:
أ. ثابت محمد ناصر

لجنـة المناقشة:

بوتين محمد.................................. رئيساً
ثابت محمد ناصر .... مقرراً
شبايكي مليكة .... عضـواً
بن بلقاسم سفيان ....عضوا
كشرود بشير...............................عضوا

السنة الدراسية : 2002-2003

كلمـــــة شكـــــــر

الحمد لله الذي وفقني في إتمام هذا العمل، وعلمني ما لم أكن أعلم وكان فضله عليّ عظيماً.

أشكر كل من ساعدني سواء بيده أو بلسانه أو بقلبه في إعداد هذا البحث، وأخص بالذكر:

- الأستاذ المشرف ثابت محمد ناصر
- آيناس محمد من المدرسة العليا للتجارة
- موسى من المدرسة العليا للمصرفة.
- والأصدقاء: بوشنافة الميسوم، أمين عوالي، إلياس حمزاوي، وغيرهم.

وشكراً.

الإهـــــــداء

أهدي هذا العمل :

إلى من قرن الله طاعتها بعبادته "الوالدين الكريمين"
إلى كل أفراد العائلة.
إلى الأصدقاء: بوعلام، مسعود، مراد، نبيل، مصطفى، محمد لمين، رضوان، نور الدين، فاتح، عبد الرزاق، عبد الحميد، شريف، لطفي، محمد، ميسوم، أمين، كمال، سارة و عائشة،
إلى كل أصدقاء وزملاء الدراسة.
إلى كل طالب علم

وشكـرا

بسم الله الرحمن الرحيم

وَ عَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمْ وَ كَانَ فَضْلُ اللهِ عَلَيْكَ عَظِيمَا

سورة النساء (الآية 113).

الفهـــــــرس

الفهـــــــــــــرس

قائمة الأشكـال:

الـــفصـــــــــل الـــــثـــالـــث		

قائمة الجداول:

المقدمـة العامـة

المقدمة العامة:

يشهد عالم الأعمال تحولات كبيرة وتغيرات متزايدة ومعقدة، شدة المنافسة، تطور سريع للتكنولوجيا، ظهور مؤسسات جديدة وموت مؤسسات قديمة، ظهور منتجات جديدة وموت منتجات قديمة، وغيرها من الأمور التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها، أو حتى التنبؤ بها. وفي خضم هذه الأجواء أصبح ضمان بقاء المؤسسة مسألة صعبة وحرجة تتطلب تظافر كل الجهود وتكاملا وتناسقا كبيرين بين نظم معلوماتها الإدارية وبين كل مستوياتها.

يفهم من هذا أن نظم المعلومات الإدارية (أو كما يسميها البعض نظم المعلومات الوظيفية أو نظم معلومات التسيير) تقوم بدور بالغ الأهمية في تزويد المسيرين بالمعلومات التي يستعملونها في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تقود المؤسسة إلى بر الأمان.

وأحد الأنظمة الجزئية من نظم المعلومات الإدارية نجد نظام المعلومات المحاسبي الذي يكتسي أهمية بالغة كغيره من الأنظمة الجزئية داخل المؤسسة، حيث يعتمد على مخرجاته في اتخاذ العديد من القرارات، لذلك يعمل المسيرون دائما على جعله مواكبا للتغيرات الجديدة مما يكسبه صفة المرونة.

ويتكون نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة من نظام المعلومات المحاسبة المالية (سأستعمل المحاسبة المالية عوض المحاسبة العامة) والذي تتوجه مخرجاته إلى أطراف خارجة عن المؤسسة كإدارة الضرائب، هيئات الإحصاء وغيرهم. والمحاسبة المالية يجبرها القانون، عكس محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية) والتي يكون وضعها في المؤسسة بصفة اختيارية لكنها جد مهمة في التسيير لهذا يسميها البعض كذلك بمحاسبة التسيير (المحاسبة الإدارية) وإن كان في الحقيقة مصطلح المحاسبة الإدارية Management accounting أشمل من مصطلح محاسبة التكاليف Cost accounting. إن نية الحصول على معلومات تكاليفية ذات جودة هي التي تفرض على المؤسسة تصميم النوع الثاني من نظم المعلومات المحاسبية وهو نظام معلومات محاسبة التكاليف، والذي توجه مخرجاته إلى المسيرين قصد اتخاذ القرارات اللازمة (سواء تدعيم القرار السابق، أو تغييره بقرار آخر) وتطبيق المساءلة لكل مركز يتحمل تكاليف معينة.

ويعتبر اتخاذ القرار الخطوة اللاحقة لعملية الرقابة وهذه الأخيرة تلي مرحلة التخطيط. أي أنه هناك سلسلة متواصلة تخطيط – رقابة – اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

نظام معلومات محاسبة التكاليف (نظام محاسبة التكاليف) يساهم بشكل كبير في ضـمان استمرار هذه الحلقة عن طريق نظام معلومات جزئي منه هو نظام التكاليف المعياريـة (أو نظـام محاسبة التكاليف المعيارية)

يعتبر نظام التكاليف المعيارية حلقة ربط بين محاسبة التكاليف والموازنات التقديريـة لأن بياناته عبارة عن تكاليف مستقبلية، أي أن لعملية التخطيط تأثير على المعايير المعتمدة، ولما كانت هذه المعايير (المقاييس) بمثابة أهداف تريد المؤسسة تحقيقها، فإنه على المؤسسة أن تراجع نفسها في كل مرة هل وصلت إلى هذه الأهداف أم لا ؟ أي أن المؤسسة تقوم بما يسمى تغذيـة عكـسية، هذه الأخيرة تقود إلى استخراج الانحرافات وتحليلها، أي عملية تقييم لآداء مراكزها المسؤولة، فلا يصرف أي شيء إلا ويجب معرفة أسبابه ومن المسؤول عنه، وبهذا تتحقق الرقابة علـى عنـصر التكاليف.

إن هذه المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف المعيارية يجب أن تصل إلى متخذ القـرار في أحسن الظروف وفي أسرع وقت، كما يجب أن تكون أقرب إلى الواقع، حتى يـتمكن متخـذ القرار من الاعتماد عليها.

يقودنا هذا التمهيد إلى طرح الإشكالية التاليـة:

كيف يساهم نظام التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات التصحيحية؟

تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الجزئية التالية:

1- ما هي الأسس التي يعتمد عليها في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف ؟
2- إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات التصحيحية؟
3- هل نظام التكاليف المعيارية يتلاءم مع محيط الأعمال الجديد ؟

يمكن إعطاء إجابات مسبقة على شكل فرضيات كما يلي:

1- يتأثر نظام معلومات محاسبة التكاليف بالعوامل الداخلية، وكذلك بالعوامل الخارجية.
2- نظام التكاليف المعيارية نظام جزئي من نظام معلومات محاسبة التكاليف وله علاقة قوية مـع نظام الموازنات التقديرية.
3- تقييم الآداء باستعمال نظام التكاليف المعيارية وسيلة من وسائل الرقابة على التكاليف.
4- نظام التكاليف المعيارية مازال ملائماً مع محيط الأعمال الجديد.

من أسباب اختيار هذا الموضوع نجد الأسباب الذاتية والأسباب الموضوعية:

الأسباب الذاتية:

- ارتباط الإشكالية بمجال تخصصي كطالب ماجستير في إدارة الأعمال.
- رغبتي في الإطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.

الأسباب الموضوعية:

- محاولة إضافة مرجع جديد إلى المكتبة الجامعية.
- الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف المعيارية كونه غير مناسب مع المحيط الجديد الذي تعيش فيه المؤسسة.
- أهمية نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة وضرورة وجود نظام معلومات محاسبة التكاليف وإن لم يجبره القانون، الشيء الذي يستدعي الإلمام الجيد وفهم الطرق المختلفة لحساب وتحليل التكاليف.

تتجلى أهمية البحث من خلال معرفة أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الصائبة، حيث أن المعلومات الخاطئة قد ينجر عنها قرارات خاطئة، كما تبرز هذه الأهمية كذلك من خلال التعمق في دراسة التكلفة، من ناحية المفاهيم المتعلقة بها وكيفية الاعتماد عليها في التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرار.

من الأهداف التي يسعى إليها البحث:

1- محاولة تحديد طبيعة العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي وباقي نظم المعلومات الإدارية.
2- محاولة إيجاد طريقة يعتمد عليها في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف.
3- إبراز الدعائم التي يرتكز عليها إعداد نظام تكاليف معيارية مرن، يتناسب مع نوعية المعلومات التي تحتاجها المسيرون.
4- محاولة إظهار أهمية قياس الانحرافات وتحليلها لاتخاذ القرار، وتطبيق محاسبة المسؤولية.
5- محاولة تكييف نظام التكاليف المعيارية مع الوقت المنضبط.

فيما يخص الدراسات السابقة، فبالإضافة إلى الأعمال التي قام بها العديد من الباحثين في العالم من أساتذة جامعيين، وهيئات علمية ومهنية التي تناولت موضوع التكاليف المعيارية أو نظام المعلومات المحاسبي، هناك عدد لا بأس به من الأساتذة الجامعيين الجزائريين قاموا بدراسات قريبة إلى الإشكالية التي تناولتها منهم رسائل الماجستير التالية:

- ➢ مداني بن بلغيث (1998) الذي تطرق إلى فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرار.
- ➢ حواس صالح (1995) أهمية و دور نظام المعلومات المحاسبي وتطوره من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث.
- ➢ مدالي جمال (2001) نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار.
- ➢ بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار.

من الصعوبات التي واجهتني في عملي هذا أذكر:

- عدم مرونة النظام الداخلي لمكتبة المعهد، حيث لا يسمح للطالب من أخذ الأعمال الأكاديمية وأغلب الكتب إلى منزله ليطالعها، بل عليه أن يتصفحها فقط داخل المكتبة لساعات قليلة مما يستدعي تصويرها طبق الأصل، الشيء الذي يسبب له تكاليف إضافية كان في غنى عنها لو أن النظام الداخلي يتصف بالمرونة.
- من الصعوبات كذلك تعدد المصطلحات والمعاني التي يستعملها ويقصدها الكتاب.
- عدم وجود التنسيق بين الجامعة الجزائرية والمؤسسة الجزائرية، بالإضافة إلى كون أغلب المؤسسات التي زرتها بحثا عن مكان لإجراء تربص تطبيقي لا تستعمل المحاسبة التحليلية وإن وجدت في الهيكل التنظيمي فإن استعمالها شكلي لا يتعدى تقييم المخزونات حسب ما علمته، مما جعلني أقتصر فقط على الدراسة النظرية.

اعتمدت في هذا البحث على المنهج التاريخي لما يتناسب مع سرد الحقائق التاريخية التي كان لها الفضل في تطوير المحاسبة، والمنهج التحليلي لما يتناسب مع تحليل التكاليف وتحليل الانحرافات.

أما هيكلة البحث فهي كما يلي:

في الفصل الأول من البحث وهو الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي، يجد القارئ التطور التاريخي للمحاسبة من قبل الميلاد إلى وقتنا المعاصر، ثم تليه نظرة عامة إلى طبيعة نظام المعلومات المحاسبي، مع بعض المفاهيم المتعلقة به كالنظام، المعلومة، نظم المعلومات الإدارية، وغيرها، ولقد فصلت نظام معلومات المحاسبة المالية عن نظام معلومات محاسبة التكاليف وخصصت لكل منهما مبحث مستقل.

في الفصل الثاني والمعنون " نظام معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ القرار" تناولت فيه كيفية تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف من خلال ذكر مراحل تصميمه والعوامل المحيطة الداخلية التي تؤثر عليه، الاستراتيجية، الهيكل التنظيمي، والتكنولوجيا، بعدها عالجت الطرق المختلفة لحساب وتحليل التكاليف مثل طريقة التكاليف الكلية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة حساب التكاليف على أساس النشاط. وأخيراً تعرضت إلى مفهومي الرقابة واتخاذ القرار وعلاقتهما بنظام معلومات محاسبة التكاليف.

وأخيراً في الفصل الثالث، وتحت عنوان "نظام التكاليف المعيارية واتخاذ القرار" يجد فيه القارئ كيفية إعداد نظام التكاليف المعيارية المرن، مع إبراز طبيعة مفهوم المعايير، أنواعها وكيفية تحديدها، وعلاقة هذا النظام مع نظام الموازنات التقديرية ودوره في تقييم الآداء وكيفية حساب الانحرافات وتحليلها. وفي نهاية هذا الفصل أوضحت علاقة نظام التكاليف المعيارية مع كل من الإدارة بالاستثناء ومحاسبة المسؤولية والوقت المنضبط.

الفصــــــــل الأول :
الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي

الفصل الأول: الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي

تمهيـد:

تطورت المحاسبة، ولازالت تتطور سواء من الناحية العملية أو النظرية إلى درجة أن وضع تعريف وحيد وجازم للمحاسبة أمر صعب التحقيق إن لم يكن مستحيلاً، وتجدر الإشـارة إلى أن التطور العملي هو الأسبق، وهو ناجم عن التعديل المستمر في الإجراءات المحاسبية لما يتناسب مع الظروف والمشاكل الجديدة التي تظهر، أما التطور النظري فهو يعتمد عموماً على وضع فرضيات ليتم استنباط النتائج التي تعطينا الإجابة النظرية عن طبيعة المحاسبة.

يمكن النظر إلى المحاسبة على أنها نظام معلومات محتوى في نظام معلومات أكبر منه هـو نظام المعلومات الإداري (أو كما يسمى كذلك نظام معلومات التـسيير أو نظـم المعلومـات الوظيفية).

إن استعمال نظم معلومات التسيير يهدف إلى تدعيم كل وظائف المؤسسة، هذه الوظائف مترابطة مع بعضها البعض، و المؤسسة تبحث دوماً عن إيجاد الطريقة المثلى لتحقيـق الانـسجام بينها، خصوصاً وأن النشاط الذي تقوم به يتسم بدرجة من التعقد والتداخل.

هذا ما جعل المؤسسة تستعمل المحاسبة كأداة لحساب الإيرادات والتكـاليف والنتـائج المتعلقة باستغلالها العادي والاستثنائي، واستعمالها كذلك كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القـرار مثل محاسبة التكاليف.

وسأحاول في هذا الفصل التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الآن، والأهداف التي يرمي إليها المحاسب المالي ومحاسب التكاليف من خلال تصميم نظام محاسبي داخل المؤسسة، سأتعرض إلى هذه النقاط من خلال تسلسل المباحث التالية:

- المحاسبة من تقنية إلى نظام معلومات؛
- طبيعة نظام المعلومات المحاسبي؛
- نظام معلومات المحاسبة المالية؛
- نظام معلومات محاسبة التكاليف.

المبحث الأول: المحاسبة من تقنية إلى نظام للمعلومات

مدخل:

كانت المحاسبة قديماً عبارة عن مهنة الهدف منها الاحتفاظ بسجلات تحتوي على معلومات تذكيرية عن بعض المبادلات بين الأفراد (أداة تذكيرية)، أما الآن ومع ظهور نظـم المعلومـات الإدارية في بداية السبعينات، أصبحت المحاسبة توصف من حيث طبيعتها بأنها نظام معلومات (أداة إعلامية)، وسنرى في هذا المبحث تدريجياً كيف انتقل دور المحاسبة من التذكير إلى الإعلام.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة

مرت المحاسبة عبر العصور بمراحل مختلفة يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل:

1) المرحلة الأولى وهي مسك الدفاتر Book Keeping تمتد من قبل الميلاد إلى ظهور القيد المزدوج.
2) المرحلة الثانية والتي تعتبر فترة التحضير الأساسي لظهور نظرية المحاسبة، تمتد من تاريخ ظهور القيد المزدوج إلى بداية الثورة الصناعية.
3) المرحلة الثالثة والتي عرفت فيها المحاسبة تطوراً كبيراً بفضل الاختراعات الجديدة كالحاسـوب مثلاً وأصبح ينظر إليها -زيادة على أنها تقنية أو علم- كنظام معلومات، هذه الفترة محصورة من اندلاع الثورة الصناعية إلى وقتنا الحاضر.

1) مرحلـة مسك الدفاتـر:

يمكن القول أن وجود المحاسبة راجع بالدرجة الأولى إلى أن الناس منذ القدم (قبل الميلاد) كانوا في حاجة إلى معرفة حركة السلع والمواد التي يتبادلونها فيما بينـهم، وكـانوا يحتفظـون بالمعلومات التي كانوا يرونها مهمة آنذاك على شكل تسجيلات.

وقد وجد علماء الآثار، آثاراً لشكل من أشكال التسجيلات المحاسـبية في الحـضارات الهندية، الأمريكية الجنوبية، الإغريقية والرومانية، وفي الآثار التي تعود إلى الألفية الثالثة قبلا الميلاد، نرى بوضوح فوق صفائح صلصالية، العناصر المهمة للحساب وأصناف المواد المسلمة، كما نرى بيان الحساب، اسم الجهات القابضة، الكميات المسلمة إلى كل واحد منهم، ومجموع المسلم.[1]

---

[1] FAURE. A , "**La Comptabilité C'est Simple**", top éditions, 4ème édition, Paris, 1998, P 18.

ولم تكن عملية التسجيل المحاسبي متطورة عند الرومان والإغريق لأنها اقتصرت على إثبات ديون الحرفيين والتجار، بينما كانت أكثر تطوراً عند الفراعنة أين كان للوثائق القابلة للتداول (Giro) المصنوعة من ورق البردي أثراً بالغ الأهمية في عمليات الإثبات المحاسبي.[1]

في العصر الوسيط ظهر مفهوم "رأس المال الإنتاجي Productive Capital" ليشير إلى أن النشاط التجاري يمكن أن يخلق رأس مال إضافي والذي بدوره سيكون الأصل لنشاط تجاري آخر يولد رأس مال جديد وهكذا دواليك، الشيء الذي أدى بتطور محاسبة القيم.[2] وتجدر الإشارة إلى أنّ عمليات الإثبات المحاسبي عادة ما تتم في السجلات من الجلد الرقيق Pergament.

2) مرحلة التحضير الأساسي لتطور النظرية المحاسبية:

بفضل انتقال واستخدام الأرقام العربية في أوروبا في عام 1202، وانتقال صناعة الورق إليها، نشأ في القرن الثالث عشر علم المحاسبة وبدأ استعمال القيد المزدوج في مسك الدفاتر وبنيت مدارس خاصة لتدريب الشباب على المحاسبة في مدينة "فلورنسا" في القرن الرابع عشر. كما ظهر أول كتاب في المحاسبة للعالم الرياضي الإيطالي لوكا باتشيولي"LUCA PACIOLI" المولود سنة 1447 لمدينة Borgo Sanspolcro محافظة Arezzo والمتوفى سنة 1517، أول طبعة للكتاب كانت في فينيسيا سنة 1494 التي نشرتها des Presses de paganino de paganini، تحت عنوان: "Summa de arthmetica, geometria, Proportioni et proportionalita"[3]، ترجمته إلى العربية كالتالي:" مراجعة عامة في الحساب، الهندسة، النسب والتناسب"[4] تضمن فصلاً كاملاً عن القيد المزدوج، وإن كان البعض يرى أنّ أول شخص كتب عن القيد المزدوج هو بينيديتو كوترولي Benedetto Cotrugli والذي أعد كتابه في عام 1485، ولكنه لم ينشر حتى عام 1573.[5]

---

[1] دادن عبد الغني، "**الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف**"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 03.

[2] FAURE. A, Op.Cit, P 18.

[3] JOUANIQUE Pierre, Luca Patioli, "**Traité des comptes et des écritures**", édition comptable Malesherbes, Paris, 1995, P 09 & P 14.

[4] دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره. ص 05.

[5] محمود السيد الناغي، "**دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**"، المكتبة المصرية، مصر 2002، ص 16.

وأهم خصائص المحاسبة في القرن الخامس عشر حسب ما ذكره "باتشيولي" هي: [1]

1- هي محاسبة في أغلبها تحليلية، الحسابات تعكس عناصر الذمة المالية كما هي موجودة في جرد أول المدة بتدقيق كبير، لكنها لا تمثل تجميعاً منهجياً ضمن أصناف رئيسية، وبالخصوص لا يوجد حساب للبضائع العامة.

2- تقفل السجلات سواء عندما تمتلئ كلياً، أو في نهاية السنة، أو بعد انتهاء فترة عام، وتحدد الربح أو الخسارة لكل حساب على حدة، دون اعطاء النتيجة الإجمالية.

3- لا تسجل في اليومية إلا حسابات التسيير، ولا يظهر حساب الأرباح والخسائر في اليومية بل فقط في دفتر الأستاذ، طالب باتشيولي بنقل الأرصدة مباشرة من دفتر أستاذ معين إلى دفتر الأستاذ الذي يليه.

4- الطريقة التي وصف بها "باتشيولي" ديناميكية القيد المزدوج شبيهة لما هو مطبق الآن.

5- الميزان الوارد في الفصل 33-34 من كتاب باتشيولي يظهر كأنه ميزان مراجعة، لكن بعض النقاد يعتبرونه ميزانية.

6- تمر العمليات بثلاثة دفاتر على التوالي: المسودة، اليومية، دفتر الأستاذ، هذه الدفاتر خاضعة إلى قوانين صارمة.

في هذه المرحلة بالذات انتقلت حركة التجارة الدولية إلى إنجلترا، وبدأ يظهر دورها في قيادة هذه الحركة، وبين عام 1522 حتى عام 1528، ظهرت سجلات لحساب التكاليف في إنجلترا، وما لبث أن ظهر لما عرف بعد ذالك بالطريقة الإنجليزية في المحاسبة عام 1543 بواسطة كتاب أستاذ الرياضيات الإنجليزي "Hugh Old Castle" [2]. وفي سنة 1673 نص مرسوم Colbert في فرنسا أن مسك الدفاتر التجارة أمر إجباري، وقدم مفهوم القواعد التي تحدد شكل الدفاتر المحاسبية فأعطت بذالك هذه القواعد المحاسبية الجديدة لدفاتر التجارة Livres de Commerce القوة القانونية ليكونوا دليل إثبات في حالة المنازعات. [3]

---

[1] JOUANIQUE Pierre, Op.Cit, P 15.

[2] محمد السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[3] FAURE. A, Op. Cit, P 19.

3) مرحلة التطور السريع للمحاسبـة:

تبدأ هذه المرحلة مع بداية الثورة الصناعية بانجلترا وتتميز بظهور مفاهيم محاسبية جديـدة استجابة للظروف الاقتصادية السائدة، نذكر منها:

1-3) تدقيق الحسابات Auditing :

ظهر مراجعوا الحسابات للتأكد من مدى صحة القوائم المالية التي أعدها المحاسبون نظـراً لانفصال الملكية عن التسيير، وكون أن المساهمين لا يملكون في غالبيتهم المعرفة المحاسبية ، كما أن المنافسة الكبيرة التي لازمت النظام الرأسمالي بعد الثورة الصناعية وتزايد الاختراعات الحديثـة أدى إلى سيطرة بعض المؤسسات على السوق وإفلاس البعض الآخر، أو اتجاهه إلى الإفلاس مـما أدى بالمؤسسات إلى نشر بيانات مضللة خوفاً من هبوط أسعار أسهمها. [1]

2-3) محاسبة التكاليف: "Cost Accounting"

2-3- **أ-** العوامل المساعدة على ظهور محاسبة التكاليف: [2]

إذا كان التاجر يشتري ويبيع، فإن الصناعي بالمقابل يشتري، يستأجر عمالاً، يحـول ولا يبيع إلا بعد مسار معقد نوعاً ما. محاسبة هذه التدفقات الداخلة من المـواد والعمـل أصـبحت ضرورية له ليأخذ قرارات معينة، ظهرت المحاسبة الصناعية والتي سميت فيما بعد المحاسبة التحليلية (أو محاسبة التكاليف) لهذه الحاجة والتي بدورها تولدت مع النشاط الصناعي.

نجد آثاراً لمحاسبة التكاليف "Cost Accounting" تعود إلى القرن الرابع عشر وحتى قبلـه، لكـن حساب التكاليف في إطار المحاسبة لم يظهر إلا مع بداية الثورة الصناعية. إذن الثورة الصناعية هي التي فرضت على المؤسسات طريقة جديدة في قياس نشاطاتهم بفضل حساب سعر التكلفة، فقط الحاجة إلى المعلومات من أجل المراقبة الداخلية هي التي تقود المحاسبين والمسيرين إلى إعداد مثـل هذه الأنظمة.

---

[1] مداني بن بلغيث، **"فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرار"**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1998، ص 10.

[2] Mikitin Marc & Regent Marie-Olide, **"Introduction à la Comptabilité "**, Armand Colin, 2ème édition, 1991, P 07.

2-3-ب- دور الفكر التكاليفي في إرساء مبادئ محاسبة التكاليف: سنحاول ذكر أهم السنوات مع الإبداع المرافق لها في مجال محاسبة التكاليف وفق التسلسل الزمني التالي: [1]

- عام 1776 فصل الباحث يانج "Yung .G.H" بين محاسبة المصنع (التكاليف) والمحاسبة التجارية (المالية)، ويعتبر أن وظيفة محاسبة المصنع هي تحديد تكلفة السلعة بالنسبة للمصنع وتحديد سعر البيع.
- عام 1877 صدر كتاب لـ "بالفسكي" بعنوان "الحساب التكاليفي لمصانع الآلات"، الهدف منه التمييز بين حساب التكاليف الذي يسعى إلى تحديد تكلفة الوحدة وبين محاسبة التكاليف التي تحتوي فكرة النظام التكاليفي.
- عام 1894 صدر كتاب لـ "تولكمت" Tolkmitt.H بعنوان "أسس إدارة المصانع" الذي يصف الأهمية الإدارية لحساب التكاليف بكونها دور المصنع.
- سنة 1899 قام الباحث الألماني "شمالنباخ Schmalambach.T" بتقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة وبين أهمية استبعاد التكاليف الثابتة في سياسة التسعير.
- عام 1936 ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية نظرية التكاليف المتغيرة.
- بعد الحرب العالمية الثانية أدخلت الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع في حساب التكاليف لتحسين جودة المعلومة.
- بداية الستينات زاد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية لكونها أداة علمية في حساب الانحرافات وتحليلها واتخاذ التدابير اللازمة.

3-3) المحاسبة الإدارية: Management Accounting

إن كان الخط الوهمي الفاصل بين المحاسبة المالية وباقي فروع المعرفة المحاسبية يمكن تخيله، فإن الفواصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب إن لم يكن من المستحيل الفصل بينهما، وإن مواضيع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقبلية قد تترامى حدودها الزمنية لما يسمى بالمدى الطويل. [2]

[1] دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[2] مرعي عبد الحي، **"المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار"**، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 1993، ص 24-25.

4-3) محاسبة المسؤولية: Responsibility Accounting

ظهرت نتيجة للتشتت الجغرافي بين الإدارة (المديرية العامة) وباقي المراكز التابعة لها، وتبادل المواد بين الوحدات التابعة للشركة الأم عن طريق أسعار التنازل، وبذا ساعدت محاسبة المسؤولية الإدارة في ممارسة دورها الرقابي.

المطلب الثاني: النظريات والاتجاهات المحاسبية

1- النظريات المحاسبية:

يمكن تعريف النظرية في مجال المحاسبة بأنها: "مجموعة المبادئ العلمية المتناسقة، والمشتقة من مجموعة الفروض المنسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات المعاصرة معبر عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة". [1]

والنظريات المحاسبية تعتمد إما على المنهج الاستقرائي أو المنهج الاستنباطي، وهناك ثلاث أنواع من النظريات المحاسبية هي:[2]

من حيث طبيعتها:

1-1- النظريات الوصفية: Descriptives Theories

تهدف إلى وصف العمل المحاسبي عن طريق كشف وشرح المبادئ الأساسية، هذا النوع من النظريات يتميز باستعمال منهج استقرائي يرمي إلى إنشاء هيكلة منطقية للمحاسبة انطلاقا من الملاحظة، أي الوصول إلى أمور عامة انطلاقا من ملاحظة التطبيقات المحاسبية.

2-1- النظريات المعيارية: Normatives Theories

موجهة لتكون دليلا للعمل المحاسبي، تؤطره وتضبطه، هذا النوع من النظريات يتميز باستعمال منهج استنباطي (Déductive Approache) لينتج المبادئ والمفاهيم المحاسبية انطلاقا من الهدف المخول للمحاسبة، تقع هذه النظريات عموما في محيط اجتماعي اقتصادي معين، وهذه هي

---

[1] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[2] BOURAOUI Nassiba, Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, Mémoire de magistère, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 1998-1999, P16-17.

حالة IASC & FASB [1] التي تفترض محيطاً تلعب فيه الأسواق المالية دوراً هاماً والمستثمرون هـم مستعملوا المعلومة المحاسبية.

1-3- النظريات التفسيريـة: Explicative Theories

هي شروح أو ببساطة ترجمة لأعمال وسلوك المحاسبين، الذين يشكلون هـدف البحـث والتنظير، نميز نوعين من النظريات التفسيرية هما:

أ- النظريات الإيجابيـة:

وضعت للرد على النظريات المعيارية، وتعتبر أن وجود المحاسبة ليس بهدف اقتراح معـايير محاسبية لكن لوصف وشرح سلوكات تخص أفراداً فاعلين لهم دور فيما يخـص المحاسـبة مثـل المسيرين، المستثمرين، الدائنين، إدارة الضرائب، والأجراء، وبتشكيل فرضيات قابلـة للتحقيـق والمراجعة تخص سلوكهم، مثلاً افتراض وجود تعارض بين المسيرين الذين يتقنون المحاسبة، وبـين جهات أخرى، هنا يبحث المسيرون على خداعهم عن طريق اختيار أساليب محاسبة معينة.

ب- النظريات التاريخيـة:

تعالج أعمال تنظيمية واجتماعية تدعم عملية الحساب، تهدف إلى تفسير ظهـور حاضـر وتطور التطبيقات المحاسبية بالرجوع إلى متغيرات تاريخية، اجتماعية، اقتصادية، قانونية وثقافيـة، مثلا دراسة تطور معايير المحاسبة خلال الزمن معتمدين في شرحنا على وقائع اقتصادية أو تاريخية معينة.

2- اتجاهات المنظرين في المحاسبـة: [2]

1-2- اتجـاه نموذج القـرار:

يهتم بالتعرف على احتياجات متخذي القرار من المعلومات، وتحديد المعلومات المحاسـبية على ضوء هذه الاحتياجات.

2-2- اتجـاه النموذج السلوكـي:

يهتم بسلوك متخذ القرار والتعرف على الاحتياجات الفعلية، تمتد هذا الاتجاه إلى ثـلاث أنواع من الدراسات:

---

[1] سنتعرف على الهيئات المحاسبية في المطلب الموالي.

[2] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 42-43.

1- دراسات الهدف منها رفع كفاءة الأداء المحاسبي؛
2- دراسات الهدف منها بحث أثر التنظيم الإداري على تصميم وتنفيذ النظام المحاسبي؛
3- دراسات الهدف منها معرفة أثر القياس المحاسبي على سلوك العاملين.

2-3- اتجاه اقتصاديات المعلومات:

يعتمد هذا الاتجاه في بناء نظرية المحاسبة على أن كل المعلومات المحاسبية التي تنتج من أنظمة محاسبية مختلفة يجب تقييمها طبقاً لقاعدة التكلفة والعائد، وعلى ذلك فالمعلومات في نظر أصحاب هذا الاتجاه سلعة يمكن ويجب أن تخضع للتقييم.

2-4- تقارب نظرية الوكالة: Agency Theory Approach

ظهر في عام 1976 في الولايات المتحدة الأمريكية، يعرض هذا الاتجاه على التعرف على المشاكل الناتجة عن المصالح المتعارضة بين الفئات المختلفة المرتبطة بالمؤسسة منها:

- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع مصلحة حملة السندات؛
- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع الإدارة العليا؛

وهكذا تعددت الاتجاهات والتقاربات في تكوين نظرية المحاسبة.

المطلب الثالث: دور المؤسسات العلمية والعملية في تطوير المحاسبة

ظهر عدد من المنظمات العملية والعلمية المختصة في المحاسبة والتي تهدف عموماً إلى:

1- القيام بعملية البحث الأساسي والتطبيقي في ميدان المحاسبة من أجل إبداع أساليب جديدة تتماشى مع الظروف المتجددة باستمرار؛
2- إقامة الندوات والمؤتمرات العلمية لنشر المعرفة المحاسبية، ومناقشة نتائج البحوث المتوصل إليها في هذا المجال؛
3- العمل على خلق انسجام بين المحاسبة والوظائف الأخرى بالمؤسسة؛
4- رفع أداء المحاسبين؛
5- حماية المحاسب من الضغوطات التي قد تصدر من المسيرين أو حملة الأسهم، وهذا بفرض قواعد ومبادئ ومعايير يلتزم بها المحاسب.

ومن أهم هذه المؤسسات نذكر:

1- الشركة الوطنية للمحاسبة:[1]

مؤسسة جزائرية تابعة لوزارة المالية تأسست سنة 1967، تحتوي على ثلاث (03) وحدات جهوية بالجزائر، وهران، قسنطينة، وتسع عشر وكالة، مجموع عمالها 250 عامل.

مهمتها الأساسية تتمثل في ضمان وظيفة المحاسب والخبير المحاسبي لدى المؤسسات التي تطلب خدماتها المتمثلة في:

- مسك الدفاتر المحاسبية؛
- الوقوف على إعداد الميزانية المحاسبية؛
- تدقيق الحسابات.

كما وضعت المؤسسة برنامجا تكوينيا يحتوي على:

- ملتقيات حول تدقيق الحسابات؛
- ملتقيات خاصة بتقسيمات التسيير المالي، وبرامج تكوينية في التدقيق الآلي للحسابات.

2- اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية:[2] International Accounting Standards Committee "**IASC**"

تأسست سنة 1973 بلندن تتكون من ممثلي المنظمات المهنية المحاسبية لعدة بلدان، تهدف هذه الهيئة إلى إعداد ونشر -في فائدة الكل- معايير محاسبية دولية، تحترم عند عرض الحسابات السنوية والقوائم المالية كذلك تضمن قبول وتطبيق هذه المعايير في كل أنحاء العالم.

البلدان المؤسسون هم:[3] ألمانيا، أستراليا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، بلجيكا، المملكة المتحدة، اليابان، المكسيك، هولندا، ويضم حاليا هذا التنظيم ما يزيد عن 60 بلد.

2- معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز:[4]

Institute of Chartered Accountant in England and Wales "ICAEW"

أنشئ هذا المعهد سنة 1880 في لندن كاتحاد للجمعيات المحاسبية الاسكتلندية والإنجليزية، ومنذ سنة 1938 يقوم المعهد بإصدار دوريات شهرية باسم "مهنة المحاسبة" بالإضافة إلى توصيات حول مهنة المحاسبة منذ سنة 1942 ولقد حقق صدى كبيرا خاصة في ترتيب ومضمون القوائم

---

[1] Société Nationale de Comptabilité, Guide Manuel.

[2] Colasse Bernard, "**Comptabilité Générale**", 5 ème édition, Economica, Paris, 1996, P 24.

[3] Mikitin Marc, Regent Marie-Olide, Op.Cit, P 08.

[4] دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 17.

المالية. ولقد كون المعهد لجانا خاصة بالبحث العلمي والتطوير المحاسبي كلجنة توحيد معايير المحاسبة The Accounting Standards Steering Committee.

3- لجنة بورصة الأوراق المالية: Securities and Exchanges Commission "**SEC**"

أنشئت سنة 1934 بعد صدور قانون الأوراق المالية عام 1933، كان لهذه اللجنة سلطة فرض شكل ومحتوى القوائم المالية للشركات بما يتماشى والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وعملت على انماء وعي ثقافي لتشكيل شخصية مستقلة لمحاسب المؤسسة بمعزل عن الإدارة التي يعمل لديها، حيث لا يستند إلى توصيات الإدارة بل يستند إلى توصيات مهنته في حل المشاكل التي يتعرض لها. [1]

5- مجلس معايير المحاسبة المالية: Financial Accounting Standards Board "**FASB**"

تأسس سنة 1973 خلفا لمجلس المبادئ المحاسبية Accounting Principal Boards "**APB**", ويعود إليه الفضل في إرساء أول إطار تصوري للمحاسبة، والمعرف كما يلي:" هو نظام متجانس من الأهداف والمبادئ المترابطة فيما بينها يؤدي إلى معايير متماسكة، ويبين طبيعة، دور وحدود المحاسبة المالية وقوائمها المالية". [2]

الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة المالية يرمي بالخصوص إلى إعداد المعايير، كذلك له مهنة تفسيرية، تنبئية، وتقييمية.

يجيبنا الإطار التصوري للمجلس عن الأسئلة التالية: [3]

- ما هو الذي يجب أن تكون عليه أهداف المحاسبة ؟
- ما هو الذي يجب أن تكون عليه المميزات النوعية للمعلومات المحاسبية ؟
- ما هو الذي يجب أن يكون عليه المحتوى التصوري للقوائم المالية ؟
- ما هو الذي يجب أن تكون عليه المبادئ الأساسية لإعداد هذه القوائم المالية ؟

---

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[2] Bouraui Nassiba, Op. Cit, P 16.

[3] Idem, P 16.

5- الجمعيـة الأمريكية للمحاسبـة: American Accounting Association "**AAA**"

تأسست سنة 1926، تضم أساتذة جامعيين المختصين في المحاسبة، وتصدر عنها مجلة كـل ثلاثة أشهر بعنوان "مجلـة المحاسبـة". ولقد أنتجت عدة دراسـات تخـص معـايير محاسـبة الشركات، طبيعة المحاسبة، ونظرية المحاسبة، ولقد عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة 1941، المحاسبة كما يلي:[1] " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة ماليـة، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث".

وفي تعريف لها حديث نسبياً عرفتها:" أنها عملية تحديـد قيـاس وتوصـيل المعلومـات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات في تكوين رأي لغـرض اتخـاذ القـرارات اللازمة". نلاحظ أنه هذا التعريف أصبح ينظر إلى المحاسبة زيادة على أنها علم أو تقنية، فهي أيضاً نظام معلومات.

[1] حكمت أحمد الراوي، "**نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة نظرة مع حالات تطبيقية**", دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 1999, ص 87.

المبحث الثاني: طبيعة نظام المعلومات المحاسبي

تشكل المؤسسة في حد ذاتها نظاماً مفتوحاً على البيئة الخارجية، وحتى تضمن الترابط والانسجام بين أجزائها وأفرادها يجب أن تتعامل معهم على أنهم كذلك أنظمة (أنظمة جزئية منها)، حيث يتم انتقال المعلومة فيما بينهم عن طريق الاتصال بين النظام الذي ينتج المعلومة (مخرجاته) والنظام الذي يستعملها (مدخلاته) وعن طريق التغذية العكسية.

تجدر الإشارة إلى أن أولى النظم المعلوماتية كانت في 1950 نظم تشغيلية هدفت إلى إدخال الأتوماتيكية على العمليات الكتابية، ثم تلي هذا النوع نظم المعلومات لمستوى الإدارة عام 1970.[1]

المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات

سنتطرق أولاً إلى مفهوم النظام، المعلومة، فنظام المعلومات.

1- **النظام**: "مجموعة من العناصر التي ترتبط فيما بينها بسلسلة من العلاقات بهدف لأداء وظيفة محددة أو مجموعة من الوظائف". [2]

يعرف كذلك من وجهة نظر التقارب النظامي كما يلي: النظام شيء له هوية، نشاط، وظيفة، وغاية، وهو مجهز بيكل، يتطور مع الزمن داخل المحيط. [3]

يمكن وضع خصائص للنظام حسب التقارب النظامي كما يلي: هناك نظام مغلق ونظام مفتوح، وهذا الأخير الذي يهمنا حيث أنه:

1- يؤثر ويتأثر بالمحيط.

2- النظام يبحث دوماً عن الاتزان Homeostasis أي يوجد مجال اتزان وهو يختلف عن التوازن Equilibrium الذي يكون في نقطة.

3- النظام الكلي ينقسم إلى أنظمة جزئية والتي تنقسم بدورها إلى أنظمة فرعية أصغر، أي كل نظام محتوى في نظام أكبر منه وهو ما يعرف بالاحتوائية البعدية Dimension Recursion.

---

[1] سونيا محمد البكري، "**نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 20.

[2] عبد الرزاق محمد قاسم، "**نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 18.

[3] HADID NOUFEYL, **"l'informatique de gestion de l'approche classique à l'approche objet"**, Article, revue des sciences Economiques de Gestion et de Commerce, Faculté des sciences économiques et des sciences de gestion, Université d'Alger , 2003, P 52.

2- المعلومــة:

➢ "عبارة عن البيانات (المعطيات) التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنًا كـاملاً، يمكـن استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرار". [1]

➢ حسب R.EIX المعلومة هي من يعطي لنا المعرفة، من يحسن رؤيتنا للعالم، من ينقص من حالـة عدم التأكد. [2]

➢ المعلومة فـي معناها الرياضي هي بيان أو مجموعة مـن البيانات الضرورية لحل مشكل معين أو الإجابة عن سؤال معين. [3]

2-1- تمييز المعلومة عن البيـان: عرفت الوكالة الفرنسية للمعايير البيان (المعطية) كما يلي:" هو حدث مفهوم أو تعليمة، مقدمة في شكل اصطلاحي مناسب للاتصال، التفسير والمعالجة سواء عـن طريق الإنسان أو عن طريق وسائل أتوماتيكية". [4]

وبالتالي يمكن أن نقول أن المعلومة في مرحلتها الأولى تكون عبارة عن بيـان، أو بعبـارة أخرى البيان هو المعلومة الخامة (قبل المعالجة).

كما يمكن التمييز بين البيانات والمعلومات من خلال معيارين رئيسيين همـا: [5]

➢ معيار الشخص المتلقي (المستفيد): إذا لم تؤدي البيانات إلى أي إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي فتبقى مصنفة في إطار البيانات، وما يمكن اعتباره بيانات بالنسبة لشخص معين يمكـن أن يعتبر معلومات بالنسبة لشخص آخر، والعكس صحيح.

➢ معيار الارتباط: حتى تتحول البيانات إلى معلومات يجب أن تكون هذه البيانات مرتبطـة بمشكلة معينة أو حدث معين يتم اتخاذ القرار بشأنه، فالبيانات تعتبر معلومات إذا كانت تـؤثر في القرار المتخذ فهي إما أن تؤدي إلى اتخاذ قرار سليم، وإما أن تؤكد أن القرار المتخـذ سـليم، أو تؤدي إلى تغيير القرار أو تعديله، لذلك ما يعتبر بيانات في أوقات معينة قد يتحول إلى معلومـات في أوقات أخرى.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] Hadid Noufeyl, **"L'informatiques de gestion de l'approche classique à l'approche objet"**,Article, Op.Cit, P 46.

[3] Lallem Lakhdar, **"Management & système d'Information"**, Séminaire ISGP, Alger Juin 2002, P 04.

[4] Idem, P 04.

[5] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 15.

2-2- اختلاف المعلومة عن المعرفـة:

المعرفة هي المستوى الأعلى من مفهوم المعلومات من حيث التعقيد، فهي حصيلة الامتزاج بين المعلومات والخبرة والمدركات الحسية والقدرة على التحكم". [1]

3-2- أهميـة المعلومـة:

- أهمية اجتماعيـة: فهي وسيلة اتصال، قد تخلق الوفاق أو الصراع داخل المؤسسة.
- أهمية اقتصاديـة: أصبح ينظر إلى المعلومة كسلعة تخضع للتقييم النقدي، نتج عـن هـذه منظمات تبيع المعلومة، حيث تزيد قيمتها كلما زادت أهميتها.
- أهمية في إدارة الأعمال: تعتبر دعماً في اتخاذ القرار، فهي تمثل القيمة الأساسـية في اتخـاذ القرار، ولقد حددت بدقة العلاقة المباشرة بين نوعية المعلومة المستعملة من طرف متخـذ القـرار وفعالية القرار، والبحوث الميدانية أثبتت أن اكتساب معلومة صادقة يزيد من دقة القرار. [2]
- تمثل أهمية استراتيجية عندما تبحث المؤسسة على:[3]
  - زيادة حصتها في السوق.
  - ضمان جودة وسلامة منتجاتها.

3- نظـام المعلومـات:

1-3- تعريف نظام المعلومـات:

هو مجموعة منظمة من الموارد (عتاد، أنظمة استغلال، أفراد، معطيات، إجراءات)، تسمح بالحصول على معالجة، تخزين، وإيصال المعلومات في المؤسسات.[4]

نظام المعلومات هو مجموعة من المكونات المترابطة مع بعضها بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومة المفيدة، وإيصال هذه المعلومة إلى المستخدمين بالشكل الملائم في الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم. [5]

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، نفس المرجع، ص 15.

[2] Lallem Lakhdar, Op. Cit, P 09.

[3] Hadid Noufeyl, **"L'informatiques de gestion de l'approche classique à l'approche objet"**,Article Op.Cit, P 46

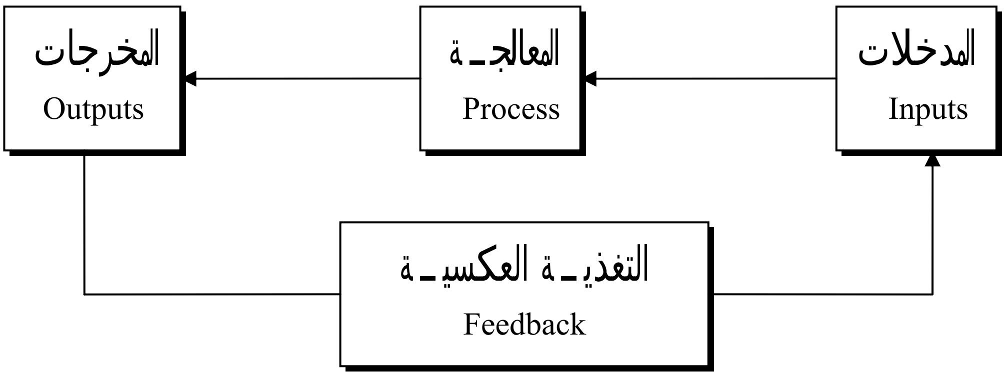
[4] Idem, P 46.

[5] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 19.

2-3- مكونات نظام المعلومات:

يتكون نظام المعلومات من المدخلات، المعالجة، المخرجات، التخزين، والتغذية العكـسية كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (I-1): مكونات نظـام المعلومات



أ- المدخـلات:

هي العناصر التي تدخل في عملية المعالجة نتحصل عليها عن طريـق عمليـة التجميـع، "وعملية التجميع هي تسجيل، تصنيف، وترميز الظواهر أو الأشياء كما هي موجودة على حالها لفترات معينة. داخل مؤسسة إنتاجية، ونميز نوعين من المصادر:

- مصادر داخلية تشكل مجموعة نشاطات المؤسسة، سواء النشاطات الإدارية أو التقنية.
- مصادر خارجية تتعلق بالمحيط الخارجي للمؤسسة: السوق، الزبائن، المـوردون، المنافـسون، الجباية والقانون."[1] وهناك مصادر أخرى لجمع المعلومات كالجرائد، المحاضرات، والمجـلات، التلفزة ...إلخ.

ب- التخزيـن:

هي عملية حفظ البيانات أو المعلومات لاستعمالها في وقت لاحق، هناك وسائل تخزين كلاسيكية كعلب الأرشيف، ووسائل تكنولوجية كالأسطوانة المرنة أو المضغوطة أو داخل الحاسوب.

ج- المعالجـة:

هي الجانب الفني من النظام وهي التحويلات التي تطرأ علـى المـدخلات للوصـول إلى المخرجات، عادة ما تعتمد عملية المعالجة على: [2]

[1] Lallem Lakhdar, Op. Cit, P 12 -13.
[2] Idem, P 16.

- النماذج الرياضية، الإحصائية، الاحتمالية، تحليل المعطيات، والمنحنيات البيانية.
- النماذج المشتقة من بحوث العمليات (كتسيير المخزون)
- النماذج المحاسبية، محاسبة التكاليف، المحاسبة العامة وغيرها.
- النماذج الاقتصادية، كجداول الإدخالات والاخراجات، مصفوفة ليونتيف...

كما يمكن لعملية المعالجة أن تتم باستعمال الحواسيب (برامج، برمجيات)، وهذه الطريقة سـريعة تسمح بكسب الوقت وتعطي مصداقية أكبر للمعلومة.

د- المخرجـات:

هي نتائج عملية المعالجة، وهي ما يحتاجه متخذ القرار.

هـ- التغذيـة العكسيـة:

تهدف إلى ضبط عمليات النظام لتكون المخرجات موافقة للأهداف، وتعمل على تقييم النتائج.

4- خصائص نظام المعلومـات: [1]

- لا يقتصر نظام المعلومات على الوسائل المحاسبية فقط، بل يحتوي على مجموعة أوسـع مـن الموارد، كل موارد المؤسسة يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار.
- يجب توفر التنسيق عند استعمال هذه الموارد وإدماجها في المؤسسة
- يشمل حالة تقنية (وسائل المعالجة) وتنظيمية (إجراءات وطرق التنفيذ).
- يعكس سيرورة من التطورات المرتبطة بديناميكية تنمية المؤسسة.

5- مكانة نظام المعلومات في المؤسسة: [2]

من وجهة نظر التقارب النظامي: نظام المعلومات هو جزء من الأنظمة التي تشكل المؤسسة، نظام المعلومات هو نموذج للحقيقة التنظيمية يتوسط:

- من جهة، النظام العملي: والذي يتحرك حسب القرارات التي تنتقل إليه على شكل تـدفقات من أجل إنتاج منتجات صادرة.
- من جهة أخرى النظام القيادي الذي يتخذ القرارات الدقيقة في المؤسسة تبعـا للمعلومـات الداخلية والخارجية التي تصله ليبعثها إلى النظام العملي.

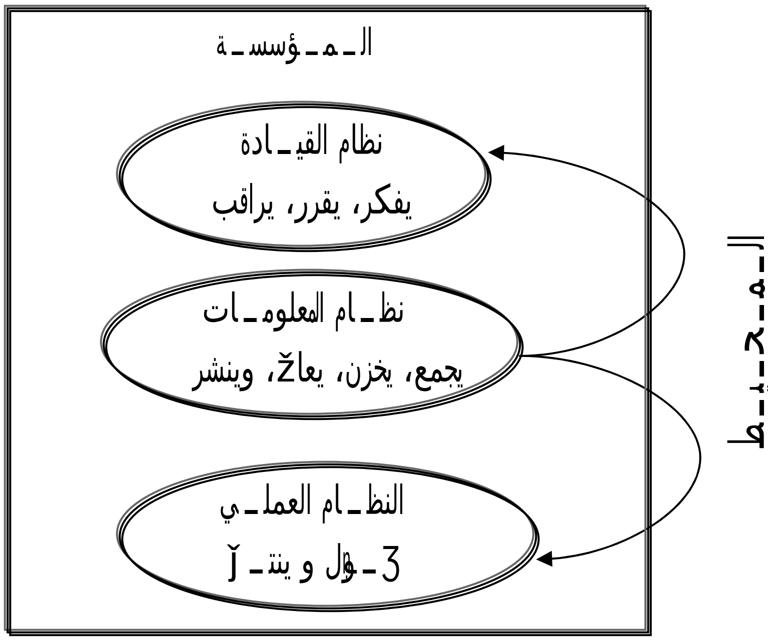
---

1 Dupuy.Y, & Autres, **"les systèmes de gestion"**, édition Vuibert, Paris, 1989, P 36.

2 Hadid Noufeyl, **"L'informatiques de gestion de l'approche classique à l'approche objet"**,Article, Op.Cit, P52-53

والشكل التالي يوضح مكانة نظام المعلومات في المؤسسة

شكل رقم (I-2): الأنظمة الجزئية داخل المؤسسة



المصدر: Source: Hadid Noufeyl, Op.Cit, P 53.

المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبي

قبل أن نتطرق إلى نظام المعلومات المحاسبي يستحسن الالتفات إلى نظم المعلومات الإدارية كون أن الأول محتوى في الثانية.

1- نظم المعلومات الإدارية:

تقدم هذه النظم معلومات عن الوظائف التي تمارسها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة بهدف استعمال هذه المعلومات في اتخاذ القرار.

1-1- أسباب نشوء نظم المعلومات الإدارية:

ظهرت الحاجة إلى نظم المعلومات الإدارية في بداية السبعينات نتيجة للظروف التالية:

أ- تعقد المشاكل الإدارية: إن التغيرات المستمرة والمتزايدة في المحيط الناجمة بالأخص عن حدة المنافسة، ولمختلف الظروف القانونية والاجتماعية، والسياسية جعل المؤسسة تحاول استغلال -أقصى ما يمكن- الفرص التي يوفرها المحيط الخارجي والتكيف مع قيوده، ولما لا التأثير عليه، هذا ما تطلب وجود نظام فعال وكفء للمعلومات يعتمد عليه المسيرون في اتخاذ القرارات التي تضمن استمرار المؤسسة في نشاطها.

ب- تقسيم العمل: كلما زاد التقسيم الوظيفي والمكاني للعمل، كلما زادت أهمية تبادل المعلومات بين مختلف مستويات المؤسسة وبين وحداتها الجغرافية من أجل ضمان قدر معين من الانسجام والتجاوب.

ج- التقدم التقني: التطورات المستمرة في الآلات والأجهزة من أجل زيادة الكمية وتحسين الجودة، تسبب في تعقد العمليات الإنتاجية وبالمقابل ساهم في تنمية الاتصالات سواء بين أعضاء المؤسسة أو بين المؤسسة والخارج، مما تطلب تنظيماً أحسن للمعلومات.

1-2- أهمية نظم المعلومات الإدارية في المؤسسة: يمكن ذكر النقاط التالية:

- حفظ المعلومات لاستعمالها وقت الحاجة.
- القدرة على تجديد المعلومات باستمرار.
- إيصال المعلومات إلى متخذي القرار حسب مراكز المسؤولية في الوقت المناسب بأقل تكلفة ممكنة.
- إمكانية التنبؤ بالمستقبل، فمعلومات احتمالية بقدر مقبول من الصحة في الوقت المناسب خير من معلومات فعلية صحيحة بعد فوات الأوان.

1-3- النظم الجزئية لنظام المعلومات الإدارية:

يتكون نظام المعلومات الإداري في كثير من المؤسسات من نظم المعلومات الجزئية التالية:

أ- نظم معلومات التموين:

يعمل على تقديم معلومات حول الموردين من أجل اختيار أحسنهم، كما يقدم معلومات تتعلق بالمشتريات من أجل مقارنتها مع الشروط المحددة في طلب الشراء، وبذا يضمن السير الجيد لعملية الشراء. كما يوفر معلومات عن ظروف التخزين الأنسب من أجل تخفيض تكلفة الاحتفاظ وتكلفة النفاذ.

ب- نظام معلومات التصنيع:

نظام معلومات التصنيع يدل على النظام الذي يسمح بتسيير المعلومة المتعلقة بعمليات مراحل الصنع، ويهدف إلى إحداث تكامل بينها من أجل تقليل الفضلات والمهملات واختصار الفترة الطويلة غير المفيدة، وتفادي الاستعمال السيئ للموارد. [1]

---

[1] Aubert Benort, **"les Technologies d'Information et l'organisation"**, Gaetan morin, éditeur Monté rial, 1997, P 31-32.

ج- نظام معلومات الموارد البشرية:

يقدم معلومات في شكل تقارير دورية أو تقارير متخصصة إلى المسؤولين عن شؤون الأفراد بالمؤسسة، ويسمح لهم بتخطيط ومراقبة برامج التوظيف، التكوين، وتحسين المهارات عن طريق تقييم مدى نجاح الأنشطة المنجزة. يسمح كذلك عن طريق المعرفة الجيدة بالحالة المهنية للعمال بتقييم المردود، مما يعود بالفائدة على المؤسسة. [1]

د- نظام المعلومات المالي:

يدعم نظام المعومات المالي المديرين الماليين في اتخاذ القرارات المالية الخاصة بتمويل الأعمال، وتخصيص الموارد المالية والرقابة على استخدامها، وتتضمن أهم تقسيمات هذه النظم إدارة النقدية (الخزينة) والأوراق المالية، إعداد الموازنات الرأسمالية، التنبؤ المالي، والتخطيط المالي[2] حيث تهدف هذه التقسيمات إلى القيام بالأدوار التالية:

- تسيير الخزينة والأوراق المالية: تسجيل المعطيات المتعلقة بدخول وخروج الأموال، وتسيير الاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل.
- التنبؤات المالية: التنبؤ بالتوجهات الاقتصادية والتسويقية والتطوير المالي.
- التخطيط المالي: تقييم المردود الحالي والمتوقع وكذلك الحاجات المالية للمؤسسة.

هـ- نظام معلومات التسويق:[3]

عرف Kotler نظام معلومات التسويق بأنه هيكل مستمر ومتفاعل من الأفراد، المعدات والإجراءات، لتجميع وتخزين وتحليل وتقييم وتوزيع معلومات دقيقة وذات توقيت مناسب، يستخدمها متخذوا القرارات التسويقية في تحسين عمليات التخطيط والتنفيذ والرقابة التسويقية.

---

[1] Idem, P 34-35.

[2] حجازي فادية محمد، غراب كامل السيد، **"نظم المعلومات الإدارية"**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 1999، ص 339.

[3] البكري سونيا محمد، مسلم علي عبد الهادي، **"مقدمة في نظم المعلومات الإدارية"**، مكتبة ومطبعة الإشعاع، الإسكندرية، 1995، ص 201.

2- نظام المعلومات المحاسبي:

"نظام يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتخزين وتوصيل المعلومات القيمة حول الأحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل إلى الأطراف المختلفة المستفيدة من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرار".[1]

"هو أحد أهم الفروع المكونة لنظام المعلومات، إذ يتولى جمع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات في شكل قوائم مالية إلى الأطراف الطالبة لها بغية اتخاذ القرار".[2]

يشير التعريفان إلى أن نظام المعلومات المحاسبي يهتم فقط بمعالجة البيانات المالية القابلة للقياس، وهي إما تاريخية أو مستقبلية (أي اعتماد التنبؤ والتقدير)، والمعلومات التي ينتجها تكون في شكل قوائم مالية وتقارير محاسبية (كجدول حسابات النتائج والميزانية) والتي تحتاجها الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة كما تحتاجها الأطراف الداخلية بغية اتخاذ القرار وحتى تكون المعلومات المحاسبية صالحة وصادقة للاعتماد عليها في اتخاذ القرار لابد أن تتصف ببعض الخصائص.

3- خصائص المعلومة المحاسبية:

قام الباحثون بمحاولات عديدة لتحديد خصائص المعلومات المحاسبية كالدراسة التي قامت بها هيئة معايير المحاسبة الأمريكية FASB سنة 1980 والتي اهتمت بشكل عام حول خاصية الملاءمة والثقة بالمعلومات المحاسبية.

ومن أهم خصائص الجودة التي يجب أن تتوفر في المعلومة المحاسبية نذكر:[3]

1-3- الحياد: Neutrality

تعني هذه الخاصية ألا تكون البيانات المحاسبية متحيزة لمستخدم معين من مستخدمي القوائم المالية على حساب مستخدم أو مستخدمين آخرين.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 147.

[2] صديقي مسعود، **"مراجعة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الجزائرية الاقتصادية"**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 45.

[3] حكمت أحمد الراوي، مرجع سبق ذكره، ص 110-111.

2-3- قابلية التحقق منها: Verifiability

إذا تمت الاستعانة على أكثر من شخص أو جهة في قياس معلومات محاسبية محددة فإن هؤلاء الأشخاص أو تلك الجهات سوف يتوصلون إلى نفس النتيجة إذا ما استخدمت نفس أساليب القياس المحاسبي.

3-3- القابلية للمقارنة: Comparability

المعلومات المحاسبية تمكن المؤسسة من إجراء مقارنة لأدائها بين عام وآخر كما يمكن لها أن تقارن لأدائها بأداء المؤسسات الأخرى التي تعمل بنفس المجال الاقتصادي.

4-3- الوقتيـة: Timeliness

يقصد بها أن تقدم المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب بحيث تمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات المناسبة.

5-3- الشمـول: Completeness

يقصد بهذه الخاصية أن تتضمن القوائم المالية كافة المعلومات التي تفصح بشكل سليم وصادق عن موارد المؤسسة والتزاماتها، كما نشير إلى أنه يجب الإفصاح عن كل المعلومات التي تخص بدرجة كافية متطلبات الأهداف.

هذا بالإضافة إلى خصائص أخرى هي: [1]

6-3- الدقـة: Precision

تتعلق بدرجة خلو البيانات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي من الأخطاء وترتبط هذه الأخطاء بالتسجيل والحساب.

7-3- الملاءمـة: Pertinence

تشير إلى مدى ارتباط المعلومة بالوضعية التي يراد دراستها واتخاذ القرار بشأنها، أي مدى ملاءمة هذه المعلومة بعملية الاختيار بين البدائل المختلفة.

8-3- الوضـوح: Clearness

مدى خلو البيانات من الغموض والتعقيد، وكيفية صياغة القوائم والتقارير.

---

[1] حواس صالح، "**أهمية ودور نظام المعلومات المحاسبي وتطوره من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث**"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1994-1995, ص 51-52.

3-9- القابلية للقياس: Measurability

تشير هذه الخاصية إلى إمكانية إعطاء تعبير كمي للمعلومات، وفي العادة فإن المعلومـات المحاسبية كمية مثل تلك الموجودة في القوائم المالية، لكن يمكن إرفاق التقارير بمعلومـات كيفيـة مهمة ضرورية في ترشيد القرار واختيار البديل.

ملاحظـة: إن توفر شروط الدقة، القابلية للتحقيق والحياد في آن واحد يعطي المصداقية للمعلومة. إذا أفادت المعلومة المستخدمين في تأكيد توقعاتهم السابقة أو تعديلها فإن لهـا قيمـة ارتجاعيـة Feedback Value.

4- مكونات نظام المعلومات المحاسبي:

4-1- وحدة تجميع البيانات: [1]

يقوم هذا الجزء بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمشروع أو عن طريق التغذية العكسية بالملاحظة والتسجيل، وتتمثل هذه البيانات في الأحداث التي يهتم بها المحاسب ويرى أنها مفيـدة، ويجب الحصول عليها وتسجيلها. ولطبيعة المشروع وطبيعة المخرجات المطلوبة تأثير كبير علـى نوع البيانات التي يتم تجميعها وتسجيلها في النظام.

4-2- وحدة معالجة البيانات:

يقوم المحاسب بالتسجيل، التوصيل الترصيد والتحليل، ويعتمد المحاسب المالي على النظـام التقليدي (اليومية العامة) أو النظام المركزي (اليوميات المساعدة) أو نظام معالجة آخر، كما يعتمد محاسب التكاليف على أحد طرق محاسبة التكاليف لحساب سعر التكلفة وتحليل التكاليف.

ويوجد عدة طرق آلية لمعالجة البيانات المحاسبية مثل:

أ- المعالجة الجزئيـة (المتوازنة) Partial Processing، حيث يوجد لكل جزء من نظام المعلومات المحاسبي برنامج خاص به (مثلا برنامج محاسبة الأجور، برنامج محاسبة المواد...إلخ).

ب- المعالجة المتكاملـة: Integrated Processing: عملية المعالجة تراعي العلاقات الموجودة بـين نظام المعلومات المحاسبي وبقية أجزاء نظم المعلومات الإدارية الأخـرى، وهنـاك ثـلاث مستويات من التكامل:

---

[1] الدهراوي كمال الدين مصطفى، **"نظم المعلومات المحاسبية"**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص 51.

- تكامل البيانات: حيث يقوم كل برنامج بإنتاج المعلومة المطلوبة وإنتاج ملفات أخرى تكون عبارة عن مدخلات لبقية البرامج.
- تكامل الإجراءات: أي حدث مهم يسجل في جميع الملفات التي تتأثر به.
- تكامل قاعدة المعطيات: يتم هذا التكامل بفضل نظام تسيير قاعدة المعطيات، حسب CODASYL (Conference on Dalta Syetems Languages).[1]
- يسمح بيكلة المعطيات بالطريقة الأكثر تناسبا مع أي برنامج تطبيقي.
- يسمح لعدة برامج تطبيقية باستعمال نفس قاعدة المعطيات في نفس الوقت.
- حماية قاعدة المعطيات ضد الدخول غير مسموح به.
- جعل البرامج التطبيقية مستقلة عن مكان وجود المعطيات.
- عموما تكامل قاعدة المعطيات يهدف إلى تحقيق مركزية المعطيات وتعدد المداخل Centralisation of data and decentralisation of accesses، يسمح هذا للبرنامج باستدعاء المعطيات حسب الحاجة.

4-3- وحدة تخزين البيانات أو المعلومات:

سواء البيانات أو المعلومات المحاسبية، فهي في حاجة إلى تخزين على شكل ملفات آلية أو ملفات يدوية، ليستعملها المحاسب في حالة المساءلة أو المراجعة أو عند المقارنة بين نتائج عدة دورات.

4-4- وحدة نشر وتوزيع المعلومات:

تزودنا هذه الوحدة بمختلف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي كالقوائم المالية، والجداول الملحقة وتقارير التكاليف لتستعملها الأطراف الخارجية (إدارة الضرائب مثلا) والأطراف الداخلية (المسيرون مثلا).

4-5- وحدة التغذية العكسية: مثل التكاليف المعيارية في النظام الجزئي لمحاسبة التكاليف.

---

[1] Lallem Lakhdar, **"Management et System d'information"**, Séminaire, Op.Cit, P 34.

المطلب الثالث: تآلية نظام المعلومات المحاسبي

ظهرت أشكال متعددة من المعالجة الآلية، والتي كان لها أثر على كمية ونوعية المعلومات المحاسبية المنتجة وهذا لوجود ظروف معينة أثرت على طريقة المعالجة المحاسبية.

1- أسباب تآلية نظام المعلومات المحاسبي:

هناك أسباب عديدة سنحاول ذكر أهمها فيما يلي:

1- تحتوي نظام المعلومات المحاسبي على كمية هائلة من البيانات والمعلومات التي قد تستغرق معالجتها وتخزينها جهداً أو وقتاً كبيرين، وبالتالي فإن استخدام الحاسوب يساهم في إنتاج معلومات محاسبية ذات مصداقية أكثر وفي وقت أسرع وبكمية أكبر.

2- أسلوب المعالجة محدد مسبقا وفق مبادئ وقوانين تنظيمية أو حكومية مما يعني إمكانية إعداد خوارزميات تتطابق مع الأسلوب.

3- هناك الكثير من العمليات الدورية كالترحيل من دفتر الأستاذ المساعد إلى دفتر الأستاذ العام وأعمال نهاية السنة، التي قد تخلق الملل والروتين في نفسية المحاسب فأوكلت هذه المهمة إلى الحاسوب عن طريق برمجيات خاصة.

4- زيادة أهمية المعلومات المحاسبية زاد من عدد طالبيها، كما أن مصادر تدفق البيانات متعددة (كل نظام جزئي من المؤسسة هو مصدر من مصادر البيانات المحاسبية)، وللتحكم في هذا التدفق من و إلى نظام المعلومات المحاسبي تم الاستعانة بالنظام الآلي Computerized System.

5- انخفاض أسعار الحواسيب ساهم في تعميم استعمالها وفي توفير عدد من البرامج الجاهزة التي تساعد في أداء العمل المحاسبي، كما ظهرت مؤسسات خاصة لإنتاج البرمجيات (Logicials) وبالتالي انتشرت الثقافة المعلوماتية وأصبحت جزءاً من ثقافة المؤسسة.

6- المنافسة الشديدة بين المؤسسات زادت من التسارع لجلب أفضل المعلومات التي تساهم في اتخاذ القرار فعمت التألية Informatisation كل نظم المعلومات الإدارية بما فيها نظام المعلومات المحاسبي.

2- مواصفات نظام المعلومات المحاسبي الآلي: [1]

1- بالإضافة إلى المعلومات التقليدية، ينتج معلومات موجهة نحو إجراءات محددة، ومعلومات متعلقة بالمستقبل وليس فقط بالماضي.

2- يسجل الأحداث الاقتصادية فور حدوثها وينتج معلومات محاسبية حديثة تعكس الواقع الاقتصادي للمشروع في لحظة إصدارها، كما ينتج المعلومات الدورية.

3- إمكانية الدمج Integration بين نظام المعلومات المحاسبية وبقية أجزاء نظام المعلومات الإداري، لأن اتخاذ القرارات لا يتم بالاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي وحده، ولأن قسماً كبيراً من البيانات المحاسبية ينتج ضمن بقية أنظمة المعلومات الموجودة في إطار المؤسسة.

4- البرامج المستخدمة سهلة، حيث يمكن استخدامها من قبل أقسام الحسابات والأقسام المالية والمراجعين وبقية الإدارات، وليس حصراً على المبرمجين والمختصين بعلم الحاسوب والذين عادة ما تكون معرفتهم المحاسبية قليلة.

5- يضمن الحاسوب تسجيلاً وتخزيناً صحيحاً للبيانات المحاسبية بما يتفق مع المبادئ والقواعد المحاسبية، ويمنع إلى حد ما حالات الغش والتلاعب والخطأ المقصود وغير المقصود.

6- إمكانية تصنيف المعلومة المخزنة في داخل النظام المحاسبي حسب وجهات نظر متعددة من أجل أن تكون صالحة في عملية اتخاذ القرار.

7- تعدد البرامج مما يتيح فرصة الاختيار والمفاضلة بينها حسب الحاجة.

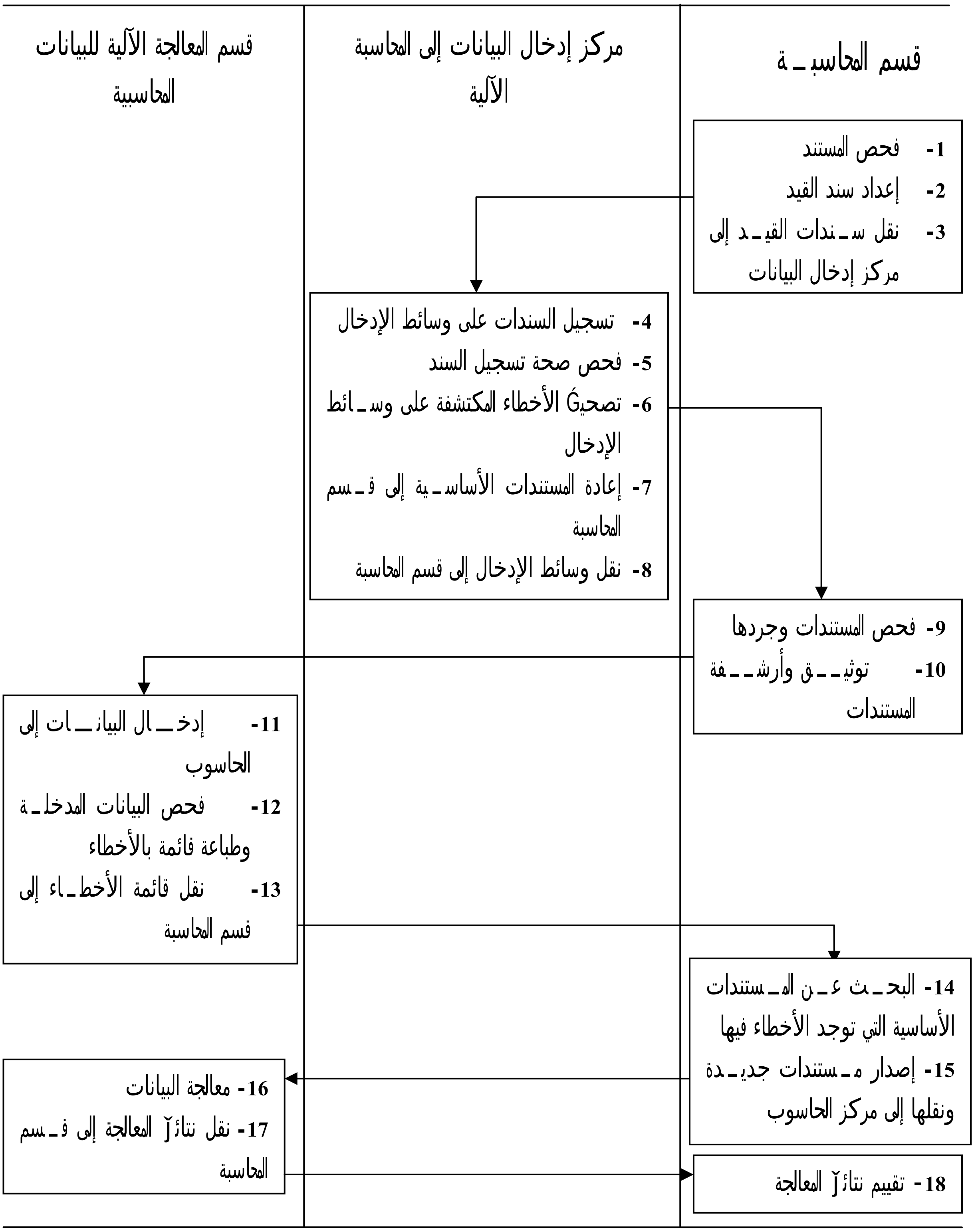
3- مسار البيانات بين قسم المحاسبة اليدوية وقسم المحاسبة الآلية:

يوضح هذا المسار بالشكل التالي:

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 267.

شكل رقم (I-3): مسار البيانات بين قسم المحاسبة اليدوية وقسم المحاسبة الآلية



المصدر: المرجع السابق، ص 281.

المبحث الثالث: نظام المعلومات المحاسبية المالية

مدخل: يخضع هذا النظام إلى قوانين صارمة تضعها الحكومة (وزارة المالية، مجلس المحاسبة...) من أجل ضبط مخرجاته، ويستند المحاسب في عملية تسجيل القيود المحاسبية إلى المخطط الوطني المحاسبي، وكما يلتزم باحترام مجموعة من المبادئ التي تنظم العمل المحاسبي وتزيد في مصداقية المعلومة المحاسبية، كما سنراه في المبحث. إضافة إلى هذا يمكن كذلك تقسيم هذا النظام إلى أنظمة معلومات جزئية لكل منها مهمة خاصة به.

المطلب الأول: نظام معلومات المحاسبة المالية بين المخطط الوطني المحاسبي والمبادئ المحاسبية

1- المخطط المحاسبي الوطني:

في 1969 جاءت المحاولة الأولى لتعويض المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) لسنة 1957 مع إنشاء لجنة مكلفة بالتحضير لمشروع المخطط المحاسبي الجديد، لكن تم إيقاف عملها قبل الانتهاء من المهمة، ومع الإنشاء الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة سنة 1972 أوكل له وزير المالية مهمة إعداد هذا المخطط المحاسبي. [1]

بعد فحص المشروع تبنى المجلس الأعلى للمحاسبة المخطط الجديد (المخطط المحاسبي الوطني) سنة 1973، ثم تلاه صدور الأمر رقم 35 / 75 الصادر بتاريخ 1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط الوطني المحاسبي على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها، ثم بعد ذلك صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي بتاريخ 1975/06/23 من وزارة المالية. [2]

يهدف المخطط المحاسبي الوطني إلى توحيد المصطلحات في قائمة الحسابات وآليات سيرها وطرق التقييم، ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة، أصبح إجباريا في التطبيق في المؤسسات التجارية والصناعية الجزائرية ابتدءا من 1976/01/01. [3]

---

[1] Bouraui Nassiba, Op.Cit, P 59.

[2] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 64.

[3] بوتين محمد، "**المحاسبة العامة للمؤسسة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص

2- المبادئ المحاسبيـة:

2-1- مبدأ ثبات قيمة وحدة النقـد: التسجيل المحاسبي يكون بالقيمة الاسمية للنقد، تكلفة الشراء في حال الشراء، وتكلفة الإنتاج في حالة إنتاج المؤسسة لصالحها، وليس بالقيمة الحقيقيـة، أي لا تؤخذ بعين الاعتبار القدرة الشرائية عبر الزمن (عامل التضخم مهمل).

2-2- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل المحاسبية ثابتـة مـن دورة لأخرى، وكل تغيير يجب الإعلان عنه وتبريره للموافقة عليه، وفي جميع الحالات لا يؤثر أبدا على مدى صدق وسلامة الحسابات.[1]

2-3- مبدأ استمرار دورة الاستغلال: وفق هذا المبدأ نفرض أن المؤسسة ستستمر في نـشاطها في المستقبل، دون نية تصفيتها أو تخفيض مستوى نشاطها.

2-4- مبدأ استقلال الدورات: مدة الدورة المحاسبية هو 12 شهر من 01 جانفي إلى 31 ديـسمبر، بهذا يمكن معرفة ذمة المؤسسة عند نهاية كل سنة، وكل سنة لها إيرادها الخاص بها كمـا تحمـل بالتكاليف المقابلة لهذا الإيراد.

2-5- مبدأ تبرير الوثائق: كل الصفقات والعمليات المسجلة يجب أن يكون لها بالمقابـل وثـائق محاسبية تبررها.

2-6- مبدأ الحيطة والحذر: ينص هذا المبدأ على أن الخسائر المحتملة يجب أن تؤخذ بعين الاعتبـار وتسجل محاسبيا قبل حدوثها، ونحتاط لها بتكوين مؤونة.

2-7- مبدأ القيد المزدوج: حيث تكون الحسابات متوازنة يجب أن يكون لكل عملية جهتان، جهة مدينة وجهة دائنة بنفس المبلغ، وفق هذا المبدأ يمكن استخلاص:

مجمـوع المديـن = مجمـوع الدائـن

أصـول – خصـوم = نتيجـة = إيـراد – تكلفـة

2-8- مبدأ عدم المقاصة بين المديونية والدائنية: لا يجوز المقاصة بين حسابين لهما طبيعة واحـدة (مثل المقاصة بين زبون ذي رصيد مدين وآخر ذي رصيد دائن) ولكن هناك حـساب خـاص بالأصول الدائنة (حالة استثنائية) وحساب خاص بالخصوم المدينة (حالة استثنائية أيضا).

[1] نفس المرجع السابق، ص 36.

المطلب الثاني: مكونات نظام المعلومات المحاسبي المالي

يتكون نظام المعلومات المحاسبية المالية من المدخلات والمتمثلة في المستندات الأساسية، المعالجة وهي عبارة عن تسجيل قيود في دفتر اليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ والمخرجات المترجمة في القوائم المالية والتقارير المالية.

1- المدخلات:

عبارة عن الوثائق المبررة وهي العنصر الأساسي الذي يعتمد عليه في عملية التسجيل المحاسبي، وأهم هذه الوثائق هي: [1]

1-1- الفاتورة: عبارة عن مستند أساسي لإثبات عملية البيع والشراء، تحتوي على مجموعة من البيانات الأساسية والهامة في عملية التسجيل المحاسبي مثل: رقم الفاتورة، اسم المشتري، عنوانه، اسم البائع، عنوانه، تاريخ الفاتورة، رقم الزبون المشتري...

2-1- طلب الشراء: عبارة عن وثيقة تعدها الإدارة أو القسم الذي يحتاج المواد، يحدد في هذا الطلب نوع المواد المطلوبة ومواصفاتها.

3-1- أمر الشراء: بعد أن تستلم إدارة المشتريات طلب الشراء من الإدارة المختصة، تقوم بإعداد أمر الشراء، يحتوي على البيانات الرئيسية الواردة في طلب الشراء بالإضافة إلى تحديد المورد الذي سيتم الشراء منه، والأسعار واسم الشخص المكلف بعملية الشراء.

4-1- تقرير الاستلام: عبارة عن مستند يعد من قبل لجنة الاستلام أو أمين المخزن يتم فيه إثبات موافقة أو مخالفة الأصناف المستلمة من حيث المواصفات والكميات والأسعار.

5-1- مذكرة الإدخال إلى المخازن: مستند يعده أمين المخزن، يبين الأصناف والكميات والسعر المتعلقة بالبضاعة التي دخلت المخزن.

6-1- أمر البيع: يقوم قسم المبيعات بإعداد مستند يطلق عليه أمر البيع، يتضمن اسم العميل (الزبون) وعنوانه، أرقام ومواصفات الكميات المطلوبة من المواد، والأسعار المتفق عليها.

7-1- بطاقات الوقت: تعد بطاقات لكل عامل تسجل فيها أوقات الحضور والانصراف خلال الشهر، بالإضافة إلى ذلك تسجل الأقسام التي عمل فيها والأعمال التي أنجزها...

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 176-179.

1-8- وثيقة الشحـن: مستند يحتوي اسم وعنوان الزبون ورقمه، بالإضافة إلى بيان الأصـناف المرسلة مثل عدد الطرود ومحتوياتها كوسيلة شحن ورقمها، واسم المسؤول عن البـضاعة أثنـاء عملية النقل.

1-9- إذن الدفـع: يشمل على معلومات عن اسم وعنوان المستفيد، ومبلغ الشيك ورقم الشيك والغرض من التسديد.

2- المعالجـة:

المحاسب حر في اختيار أساليب المعالجة طالما احترم المبادئ المحاسبية والقوانين، وهنـاك عـدة أساليب نذكر منها:

1. أسلوب النظام الكلاسيكي
2. أسلوب النظام المركزي.

2-1- أسلوب النظام الكلاسيكـي:

البيانات التي تحملها الوثائق المحاسبية المبررة تسجل في دفتر اليومية وهي وثيقـة محاسـبية إجبارية حسب القانون 75 – 79 المؤرخ في 29 سبتمبر 1975، وحسب المـادة 09 مـن القـانون التجاري يتم هذا التسجيل يوميا على أساس تاريخي، ترحل بعدها هـذه العمليـات إلى دفتـر الأستاذ. لكن عوض التسجيل التاريخي فإن العمليات تسجل في حساب خـاص بـها حـسب طبيعتها، مما يسمح للمحاسب من معرفة -في أي لحظة شاء- حالة حساب ما.

ويمكن لـه أن يتحقق ما إذا كان مجموع اليومية يساوي مجموع دفتر الأستاذ، كما يمكن أن يراجع المعلومات عن طريق ميزان المراجعة ويصحح الأخطاء إن وجدت.

2-2- أسلوب النظام المركـزي: [1]

يخصص هذا النظام يومية مساعدة للعمليات المحاسبية ذات الطبيعة الواحدة، مثل يوميـة البنك، يومية الصندوق، ويومية العمليات المختلفة، تسجل في كل يومية العمليات العائـدة لهـا حسب حدوثها يوما بعد يوم حتى نهاية الفترة (شهر). حيث يتم جمع مبالغ الحسابات الظاهرة بها لتسجل في قيد واحد في اليومية العامة، أي ما يسمى التوحيد في دفتر اليومية العام.

يقوم المحاسب بعملين:

---

[1] بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص 64-65.

- العمل اليومي: التسجيل اليومي للعمليات في اليوميات المساعدة حسب طبيعتها، ثم ترحيـل بعضها إلى دفاتر الأستاذ المساعدة، أي التي تتطلب تتبع الوضعية يومياً.
- العمل الدوري: يقوم المحاسب في نهاية كل شهر بترحيل ما يسجل في كل يومية مساعدة إلى اليومية العامة بقيد واحد فقط.

3- **المخرجــات:** تتمثل فيما يلي:

3-1- **القوائم الماليــة:** وهي

أ- جدول حسابات النتائج: جدول يحتوي على حسابات التكاليف والإيرادات والتي ترصد في حساب النتائج التالية: القيمة المضافة، الهامش الإجمالي، نتيجة الاستغلال، نتيجـة خـارج الاستغلال، النتيجة الإجمالية وأخيراً النتيجة المحاسبية الصافية. هذه الأرصدة ضـرورية لتـسيير المؤسسة.

ب- الميزانية الختاميـة: هي جدول يعكس بالقيمة النقدية الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين (31-12-ن) تتكون من الأصول (الاستخدامات) والخصوم (الموارد).

ج- جدول حركة الذمة.

3-2- **الوثائق الملحقــة:** تهدف إلى تكملة القوائم المالية وشرحها بأكثر تفصيل من خلال ثلاثـة أنظمة جزئية هي:

أ- النظام الملحق بالميزانيـة؛

ب- النظام الملحق لجدول حسابات النتائج؛

ج- النظام المختلط الملحق بالميزانية وجدول حسابات النتائج.

تعتبر مخرجات نظام المعلومات المحاسبي المالي مدخلات لباقي الأنظمة داخـل المؤسـسة كنظام معلومات التمويل، نظام محاسبة التكاليف وغيرها، كما يطلب هذه المخرجات أطـراف خارجية كثيرة كإدارة الضرائب لتحديد الوعاء الضريبي، البنك، المساهمون، الموردون، المحاسـبة الوطنية، مراكز البحوث والإحصاء وغيرها.

والشكل التالي يوضح أهم مكونات نظام معلومات المحاسبية المالية مع افتراض معالجة وفق النظام المركزي والذي يبدو أكثر تعقيداً من النظام الكلاسيكي لكنه أكثر استعمالاً.

المطلب الثالث: الأنظمة الجزئية لنظام معلومات المحاسبة المالية

تقوم هذه الأنظمة بالاعتماد على الوثائق القانونية التاريخية في إنتاج التقارير المالية الدقيقة التي تساعد في تسيير المؤسسة. وهناك ستة أنظمة جزئية هي: [1]

1- نظام معالجة الطلبيات:

هو نظام مهم في معالجة الصفقات، يسجل، يعالج، طلبيات الزبائن، وينتج الفواتير والمعطيات الضرورية في تحليل المبيعات ومراقبة المخزونات. في عدة مؤسسات تضمن هذه الوظيفة متابعة طلبية الزبون حتى يتم إرسالها، نظام معالجة الطلبيات الحاسوبي يقدم طريقة سريعة دقيقة وفعالة في تسجيل واختيار طلبيات الزبائن وصفقات البيع. يعطي معلومات عن الطلبيات المقبولة لنظام مراقبة المخزونات، وبهذه الكيفية يمكن أن تعالج الطلبيات بأسرع ما يمكن.

2- نظام مراقبة المخزونات:

نظام مراقبة المخزونات يعالج المعطيات التي تعكس فواتير المواد المخزنة. عندما يستقبل نظام معالجة الطلبيات المعطيات عن طلبيات الزبائن، نظام مراقبة المخزونات الحاسوبي يسجل التغيرات في مستوى المخزونات ويحضر وثائق الإرسال المحددة. يمكن له فيما بعد أن يشير إلى المسير عن المواد التي تحتاج إلى إعادة تموين، ويزودهم بمجموعة من التقارير عن حالة المخزونات. نظام مراقبة المخزونات الحاسوبي يساعد إذن المؤسسة في أن تقدم خدمة رفيعة إلى الزبائن، ويقلل الاستثمار في المخزونات وتكاليف الاحتفاظ.

3- نظام حسابات الزبائن:

يقوم هذا النظام يوميا بتحديد المبالغ الواجبة الأداء من الزبائن مستعملا المعلومات المنتجة عن طريق عمليتي الدفع والشراء. ينتج شهريا حالة حسابات الزبائن وتقارير تسيير الائتمان. نظام حسابات الزبائن الحاسوبي يسرع عملية دفع الزبائن بتحضيره فواتير دقيقة في الوقت المناسب وكذلك التقارير الشهرية على الإئتمانات المقدمة للزبائن، يزودنا بتقارير تساعد المسيرين في مراقبة المبالغ المؤتمنة الواجبة الأداء، هذا النشاط يسمح بزيادة أرباح المبيعات على الحساب، بتقليل -قدر المستطاع- الخسائر التي يتسبب فيها الزبائن المشكوك فيهم.

---

[1] Obrien James, **"Les Systèmes d'Information de gestion"**, Deboeck-université, 1995, P 467-469.

4- نظام حسابات الموردين:

يقدم يومياً معلومات المشتريات والتسديدات إلى الموردين، يحضر شيكات دفع الفواتير وينتج تقارير تسيير الخزينة، نظام حسابات الموردين الحاسوبية. يسمح بدفع سريع ودقيق للموردين بغرض إرساء علاقات عمل جيدة وضمان سعر ائتمان جيد، زيادة على هذا يسمح بالاستفادة من الخصومات المقدمة نظير الدفع السريع، يضمن مراقبة مالية على المبالغ المالية التي تدفعها المؤسسة، ويبعث إلى المسيرين بالمعلومات الضرورية في تحليل المدفوعات، المصاريف، المشتريات، حسابات مصاريف المستخدمين والحاجة إلى السيولة.

5- نظام الرواتب (الأجور):

يستقبل ويقدم يومياً المعطيات القادمة من بطاقات حضور العمال وكذلك باقي معطيات العمالة. ينتج شيكات الدفع، كشوف العمال، تقارير الأجور وتقارير تحليل العمل، وتقارير أخرى معدة لصالح المسيرين والتنظيمات الحكومية، نظام الأجور الحاسوبي يساعد المؤسسات في دفع الأجور إلى عمالهم بسرعة، ويقدم تقارير إلى المسيرين، العمال والتنظيمات الحكومية خاصة فيما يتعلق بالعوائد، الضرائب، وباقي الاقتطاعات، يستطيع أيضاً أن يقدم إلى المسيرين تقارير تحليل تكاليف اليد العاملة والإنتاجية.

6- نظام دفتر الأستاذ:

يجمع البيانات القادمة من حسابات الزبائن، حسابات الموردين، الأجور و من الأنظمة المعلوماتية المحاسبية الأخرى. في نهاية كل دورة محاسبية يقفل الدفاتر المحاسبية وينتج ميزان المراجعة، قائمة النتائج وميزانية المؤسسة، كذلك مختلف التقارير عن الإيرادات والمصاريف توجه هذه المعلومات إلى المسيرين. نظام معلومات دفتر الأستاذ الحاسوبي يساعد المؤسسات في تكملة مهامهم المحاسبية بطريقة منظمة ودقيقة، يسمح بأحسن مراقبة مالية ويقدم أحسن تقارير التسيير، يتطلب أقل عدد من العمال وتكاليف أقل بالنسبة للمحاسبة اليدوية.

ويوضح الشكل التالي الأنظمة المعلوماتية الجزئية لنظام معلومات المحاسبة المالية، والعلاقة بينهم فيما يخص تدفق المدخلات (المعطيات) والمخرجات (المعلومات):

المبحث الرابع: طبيعة نظام معلومات محاسبة التكاليف

مدخل:

التعرف على التكاليف عن طريق حسابها وتحليلها لغرض مراقبتها واتخاذ القرارات اللازمة والملائمة يطرح مسألة نوعية نظم المعلومات الإدارية داخل المؤسسة، وبالضبط نوعية نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة ونظام معلومات محاسبة التكاليف بصفة خاصة. هناك عدة توجهات تشرح نظم معلومات محاسبة التكاليف، وكيفية نمذجتها وأنظمتها الجزئية والمصطلحات المستعملة ضمنها، حسب ما يتناسب مع مجالها (الظروف المحيطة بها).

المطلب الأول: مفهوم نظام معلومات محاسبة التكاليف

قبل التطرق إلى نظام معلومات محاسبة التكاليف يجدر بنا أن نذكر أولاً معنى التكلفة ثم ننتقل إلى النظام الذي يحسبها ويحللها أو ما يعرف بنظام محاسبة التكاليف.

1- **تعريف التكلفة:** يمكن اقتراح التعاريف التالية:

"قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل". [1]

" هي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى حصول منفعة" [2] وهذا تعريف حديث نسبياً.

"كما عرفت التكلفة كونها قيمة الموارد الاقتصادية المستعملة، وتتكون القيمة من عنصرين هما:

- الوحدات المستعملة من الموارد؛
- السعر الوحدوي للمورد.

إذاً يمكن اعتبار التكلفة رياضياً كما يلي: | التكلفة = الاستعمال × السعر | [3] "

" يقصد بالتكلفة قيمة المواد التي تتم التضحية بها من أجل الحصول على سلع أو خدمات، لاستخدامها في تحقيق أهداف المؤسسة". [4]

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التكلفة تتعلق بكل ما تضحي به المؤسسة قصد بلوغ أهدافها المسطرة، على أن يكون ما يضحى به قابل للقياس الكمي.

---

[1] الجبالي محمد علي، السمرائي قصي، "**محاسبة التكاليف**"، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص

[2] نفس المرجع، ص

[3] Harper .W.M, **"Cost and management accounting"**, Vol 01, Cost accounting, Macdonald and Evans LTD, London, 1983, P 13.

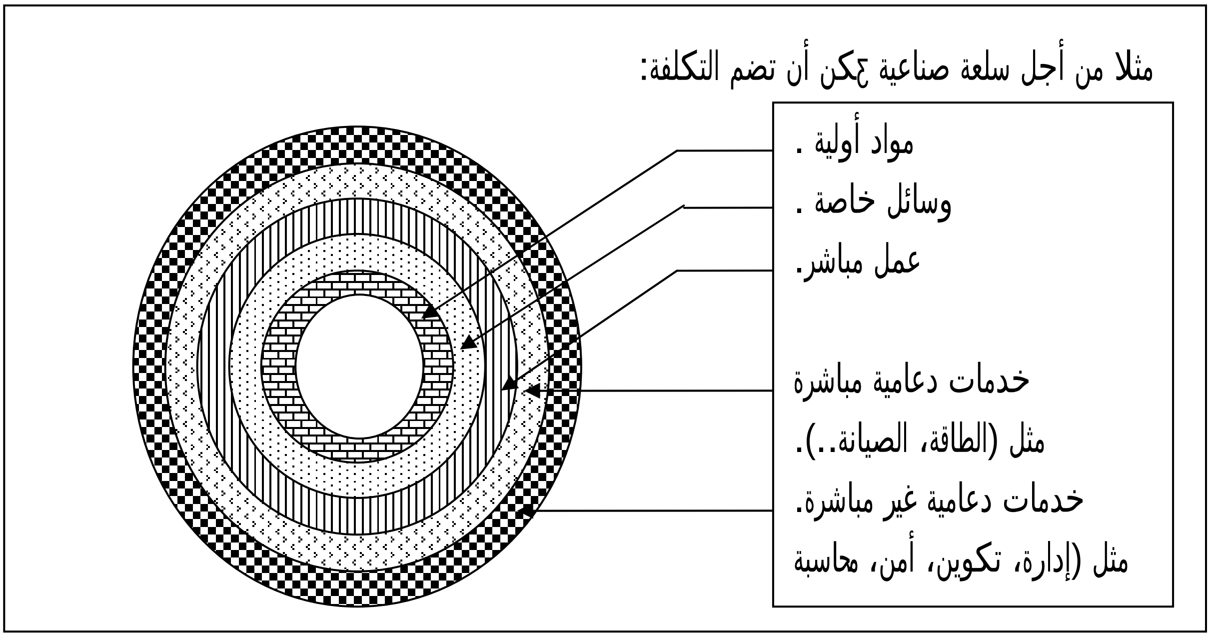
[4] حكمت أحمد الراوي، مرجع سبق ذكره، ص 99.

2- موضوع التكلفة: Cost Object [1]

هي المنتجات النهائية والوسطية، النشاطات، ومراكز التحليل، كلما ابتعدنا عن موضوع التكلفة كلما كانت العلاقة بينه وبين التكاليف صعبة التحديد.

الشكل التالي يوضح نظرة مركزة على العلاقة بين التكلفة وموضوع التكلفة.

شكل رقم (6-I): العلاقة بين التكلفة وموضوع التكلفة



Source: Mendoza Carla & Autres **"Cout et décisions"**, Gualino éditeurs, Paris 2002, P 169.

3- تعريف نظام معلومات محاسبة التكاليف:

"عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها، في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل...(تشغيل النظام) بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق القياس والرقابة واتخاذ القرارات (مخرجات النظام)" [2].

وهو مجموعة المستندات والدفاتر والسجلات التي يتم استخدامها معاً بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير بنود التكاليف المختلفة في المؤسسة طبقاً لمبادئ وأسس علمية محددة وعرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة". [3]

---

[1] Mendoza Carla, **"Couts et décisions",** Gualino éditeurs, Paris, 2002, P 168.

[2] جمعة أحمد خليل، وآخرون، **"محاسبة التكاليف المتقدمة"**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص 04.

[3] نفس المرجع السابق، ص 6-7.

كما يمكن صياغة تعريف آخر كالتالي:" هو نظام معلومات يقوم بتجميع معطيات عن التكاليف المتعلقة بجميع نشاطات المؤسسة ومراكزها، تصنيفها، حسابها، وتحليلها، حسب الهدف المراد الوصول إليه، لينتج معلومات في شكل تقارير تكاليفية دورية يوصلها إلى الأطراف الطالبة لها، من أجل تسيير التكاليف، تقييم الأداء وترشيد القرار." [1]

4- مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف:

1-4- المدخلات: يهتم نظام محاسبة التكاليف بجميع الأنشطة والوقائع التي تولد تكاليف حيث يجمع المعطيات التكاليفية التي تقع بالمؤسسة، حسب المعلومات التي تحتاجها الإدارة أو قسم مراقبة التسيير وتسجل في مجموعة من الدفاتر المحاسبية أو يتم إدخالها في قاعدة المعطيات، كما يمكن خلق ملف خاص بها. مدخلات نظام معلومات محاسبة التكاليف غالبا ما تكون مخرجات نظم المعلومات الإدارية الأخرى فمثلا نأخذ الجدول التالي لإيضاح هذه العلاقة:

جدول رقم (I-1): العلاقة بين مخرجات نظم المعلومات الإدارية و مدخلات نظام معلومات محاسبة التكاليف

نظم المعلومات الإدارية	بعض المعلومات المقدمة لنظام معلومات محاسبة التكاليف
البحث والتطويـر	➢ تكلفة البحث الأساسي والتطبيقي ➢ تكلفة إيداع منتوج جديد أو طرق إنتاج جديدة
التمويـن	➢ تكلفة الشراء وتكلفة التخزين
الإنتـاج	➢ معلومات عن المواد الأولية المستهلكة واليد العاملة ➢ كمية المنتجات المعابة
التسـويـق	➢ مصاريف البيع، الإشهار وغيرها.
الموارد البشريـة	➢ سعر الأجرة، مهمة العامل مدة التوظيف
التمويـل	➢ المصاريف المالية
المحاسبة الماليـة	➢ تكاليف الاهتلاك، بطاقات الوقت ➢ يقدم جدول حسابات النتائج معلومات عن التكاليف حسب طبيعتها

المصدر: من إعداد الطالب.

[1] من اقتراح الطالب.

4-2- المعالجة:

تتعدد طرق المعالجة بتعدد الأهداف المراد تحقيقها، والمعلومات التي يراها المسؤول ضرورية، فمثلا يتم تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة أو ثابتة ومتغيرة، أو غيرها من التصنيفات التي تكون الأساس الذي تعتمد عليه عملية حساب التكاليف وتحليلها، وتخضع بدورها لقواعد وإجراءات محددة، كما تساهم معرفة وخبرة محاسب التكاليف والبرامج الحاسوبية في كفاءة عملية المعالجة.

4-3- المخرجات:

إن تصنيف التكاليف وفق أسس مختلفة واستعمال أساليب رياضية، إحصائية، معلوماتية مختلفة، يستلزم اختلاف النتائج والتي تتفرع استعمالاتها حسب الهدف والحاجة، فمثلا من أجل معرفة هامش الأمان لاتخاذ قرار معين يستلزم توفر معلومة عن عتبة المردودية، ولمعرفة مدى استغلال المؤسسة لطاقتها نحتاج إلى حساب تكلفة البطالة أو ربح زيادة الفعالية، والذي يعبر عن كفاءة الآداء.

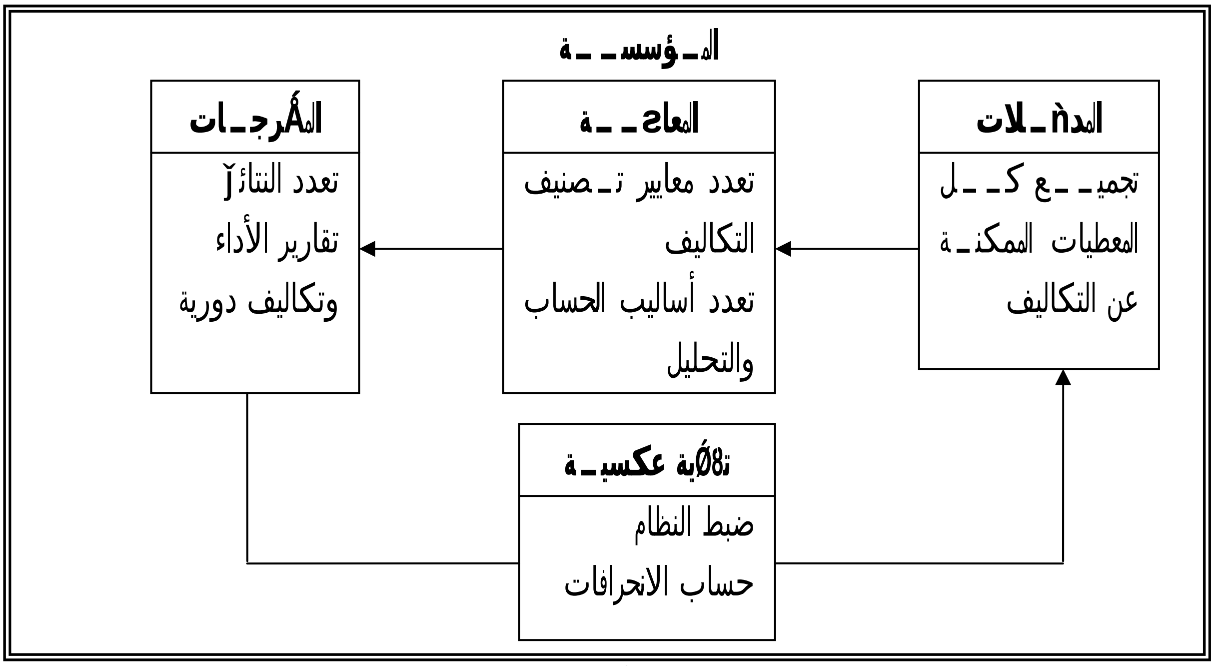
إن تعدد النتائج يؤدي إلى تعدد التقارير الدورية، وكلما كانت دقيقة وتحصل عليها النظام بسرعة، كلما ساهمت في تحسين الأداء وتوفير المواد مما يعني في الأخير تخفيض التكلفة.

التغذية العكسية:

إن مخرجات النظام تستعمل كمدخلات من أجل تعديله وضبطه، ومن خلال حساب الانحرافات يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية كمكافحة الغش، التلاعب، وتحديد المسؤوليات.

يوضح الشكل التالي مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف داخل المؤسسة.

شكل رقم (I-7) مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على الشكل المعروف الممثل للنظام.

المطلب الثاني: خصائص نظام معلومات محاسبة التكاليف

1- خصائص نظام محاسبة التكاليف: [1] تتلخص أهم الخصائص كالتالي:

1- محاسبة التكاليف في حد ذاتها تقوم بنمذجة عملية إنتاج وبيع السلع والخدمات، عن طريق تقييم كميات الموارد والسلع والخدمات، لهذا يجب تحديد أي نوع من نماذج محاسبة التكاليف الذي يستعمل كأساس للتحليل.

2- الخاصية الثانية تتعلق باحتياج نظام محاسبة التكاليف إلى ارتباط داخلي وثيق مع باقي الأنظمة،

3- بسبب علاقاتها الوطيدة مع العمليات الجارية المتعلقة بإنتاج السلع والخدمات، هناك عدد كبير من الأنواع الممكنة لأنظمة محاسبة التكاليف، هذه الخاصية الثالثة تعني بأن الاختلافات في عملية الإنتاج Production Processes تؤدي إلى أنواع مختلفة من محاسبة التكاليف. وبالتالي فإن نمذجة نظام معلومات محاسبة التكاليف أصعب من تحليل باقي الوظائف الأخرى كإدارة الموارد البشرية.

---

[1] Schmitz Hans, Semantie modeling with patterns, the cost accounting point of view, univercitat Mannheim, Paper.
www.wpecarey.asu.edu.fac/jsmithdavid/smap 00 /schmitz B.doc, 2001, P 02.

4- على عكس المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف لا تسجل فقط المعطيات المتعلقة بماضي المؤسسة، ولكن تستعمل لتدعيم قرارات الإدارة عن طريق التخطيط المستقبلي لأعمال المؤسسة.

5- تنوع النماذج الممكنة لمحاسبة التكاليف يمكن أن يؤدي إلى استراتيجيات مختلفة لعملية النمذجة، إحدى الطرق التي تتعامل مع هذا النوع هي:

أ- تطوير نماذج تحليلية مرنة بقدر ما يمكن والتي تلبي كل الاحتياجات

ب- الطريقة الثانية وهي تطوير نماذج تحليلية مختلفة للأنواع المختلفة من محاسبة التكاليف.

ت- الطريقة الثالثة الممكنة تتضمن التعريف بالنماذج الجزئية الممكن استعمالها في ظروف مختلفة.

2- اختلاف خصائص نظام المعلومات المحاسبي المالي عن خصائص نظام معلومات محاسبة التكاليف:

لإبراز أهم نقاط الاختلاف بين نظام معلومات محاسبة التكاليف ونظام معلومات المحاسبة المالية، نقترح الجدول التالي:

جدول رقم (I-2): اختلاف نظام المحاسبة المالية عن نظام محاسبة التكاليف

نظام معلومات المحاسبة المالية	نظام معلومات محاسبة التكاليف
المدخلات: 1- يستعمل وثائق تبريرية خارجية وداخلية مثل فاتورة الشراء من المورد، فاتورة البيع للزبون.	- يستعمل وثائق داخلية فقط مثل أمر الشراء وبيانات داخلية أخرى كاستهلاك المواد.
المعالجة: 2- يصنف التكاليف حسب طبيعتها مثل خدمات مستخدمين، ضرائب، رسوم.. 3- بعض التكاليف لا تؤخذ بعين الاعتبار مثل راتب المستغل ، تكلفة رأس المال المستثمر التي يعتبرها نظام محاسبة التكاليف عناصر إضافية 4- عملية المعالجة تحكمها قوانين وقواعد صارمة مثل مواد القانون التجاري، الجريدة الرسمية... 5- فترة المعالجة طويلة (سنة واحدة)	- يصنف التكاليف حسب الغاية من حسابها مثل تكاليف متغيرة وثابتة، مباشرة وغير مباشرة. - التكاليف خارج الاستغلال مثل مؤونة الخسائر المحتملة غير قابلة للتحميل في نظام محاسبة التكاليف، بينما يؤخذ بعين الاعتبار في نظام المحاسبة المالية - تحكمها قواعد وقوانين مرنة فمحاسب التكاليف أكثر حرية من المحاسب المالي - فترة المعالجة قصيرة (شهر عادة).

المخـرجـات:	
6- معلوماته تستعملها خاصة الأطراف الخارجية وبدرجة أقل الأطراف الداخلية	- معلوماته تستعمل داخلياً فقط (تدفق داخلي)
7- قوائم مالية وتقارير دورية في آخر السنة تعطي نتائج شاملة ذات خصائص إعلامية	- تقارير شهرية تعطي نتائج مفصلة حيث تحدد لنا ربح أو خسارة المنتوج، ومردودية مركز العمل
8- معلومات تاريخية عن فترة ماضية	- معلومات تاريخية ومستقبلية
9- معلومات عن الإيرادات والتكاليف	- معلومات خاصة عن التكاليف
10- الهدف الأساسي هو حساب نتيجة الـدورة وتحديد المركز المالي للمؤسسة.	- الهدف هو التخطيط والمراقبة علـى التكـاليف، تقييم لأداء المراكز واتخاذ القرار الملائم.

المصـدر: من إعداد الطالب.

المطلب الثالث: أهداف وشروط نظام معلومات محاسبة التكاليف

1- أهداف نظام معلومات محاسبة التكاليف:

بصفة عامة نظام معلومات محاسبة التكاليف يهدف إلى تزويد نظام القرار بالمعلومات التي يحتاجها كما يلي:

1-1- معالجة البيانات المتعلقة بتكاليف المنتوج ومراحل إنتاجه: [1]

أ- معرفة تكاليف مختلف الوظائف التي تقوم بها المؤسسة من أجل رسم سياساتها العامة (تركيب وحدات جديدة، التحكم في شروط الإنتاج...) إلخ

ب- تحديد أساس تقييم بعض العناصر الظاهرة في ميزانية المؤسسة (المخزون الذي صنعته المؤسسة بنفسها، الاستثمارات التي أنجزتها لصالحها) إلخ

ج- تفسير النتائج عن طريق حساب تكاليف المنتجات (سلع وخدمات) من أجل مقارنتها مـع أسعار بيعها (سياسة سعر البيع حسب طبيعة المادة، الشروع في صناعات جديدة)

---

1 Guedj Norbert, **"Le Contrôle de gestion Pour améliorer la performance de l'entreprise"**, 2ème éd, édition d'organisations, Paris, 1998, P 132.

1-2- إعداد مجموعة من التقارير مثل: [1]

أ- تقارير المواد وتقارير الأجور: المقارنة الدورية لتكاليف المواد والأجور المرتبطة بمنتجات معينة يسمح للإدارة بالمراقبة الفورية قصد تخفيض التكاليف والقضاء على عناصر عدم الكفاية، وهذه المقارنات ستمكن الإدارة من اتخاذ بعض القرارات، أهمها ما يتعلق بتصنيع بعض الأجزاء أو شرائها من خارج المؤسسة بالإضافة إلى تقرير إضافة منتجات جديدة أو سحب بعض الخطوط الإنتاجية القائمة.

ب- بعض التقارير المتعلقة بالفضلات والمهملات التالفة أثناء العمل والوقت الضائع وكفاءة بعض العاملين والتجهيزات العاطلة أو قليلة الكفاءة، مما يساعد الإدارة في تحديد الأماكن التي يمكن فيها تخفيض التكاليف وتحديد المسؤولية عن عدم الكفاءة.

ج- التقارير المتعلقة بمصاريف البيع والتوزيع، يمكن استخدامها لتحديد المنتجات التي ينبغي التركيز عليها بواسطة عمال البيع أو إدارة المبيعات نظراً لهامش ربحها المرتفع، هذه التقارير تساعد في تحديد أفضل طرق التوزيع بالنسبة للمؤسسة.

1-3- تقييم الأداء عن طريق:

أ- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية من أجل استخراج الانحرافات؛

ب- تحليل الانحرافات، تفسيرها وتحديد المسؤول عنها؛

ج- اتخاذ القرارات التصحيحية التي تحسن الأداء مستقبلاً.

وعموماً الهدف النهائي الذي أنشأ لأجله نظام معلومات محاسبة التكاليف هو اتخاذ القرار.

2- نظام معلومات محاسبة التكاليف الملائم لاتخاذ القرار:

إن دقة معلومات تكلفة وحدة المنتج تساهم في تحديد دقيق لقرار التسعير، وعلى العكس فإنه إذا كان نظام محاسبة التكاليف ضعيفاً فسيترتب عنه آثار سلبية على جميع القرارات التي تستند إلى هذه التكلفة، فحسب دراسة قام بها R. Cooper & R. Kaplan سنة 1991 يوجد ثلاثة عوامل لها دور هام في تحديد مستوى دقة معلومات نظام محاسبة التكاليف المتعلقة بتكلفة وحدة المنتج، وهذه العوامل هي: [2]

---

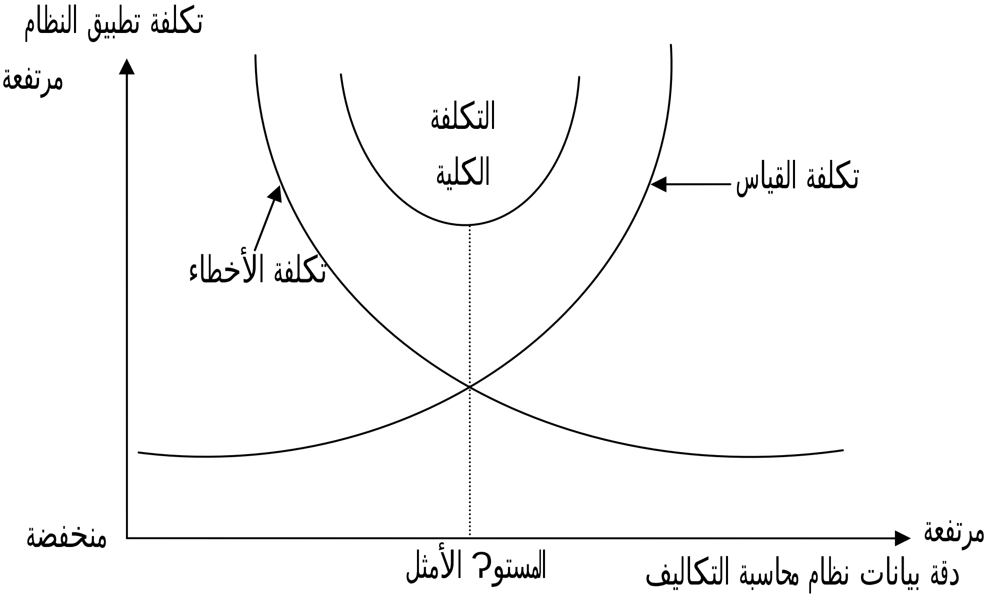
[1] نور أحمد، "**مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 31-32.

[2] زكي حسن، "**محاسبة التكاليف الصناعية: منهج كمي معاصر**"، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص 37.

- دقة ومستوى تقنية نظم المعلومات بالمؤسسة؛
- تكلفة الأخطاء (التكلفة التي تترتب على حدوث أخطاء في بيانات تكلفة وحدة المنتج)؛
- درجة تنوع منتجات المؤسسة.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن النظام الأمثل للتكلفة هو الذي يحقق أدنى قدر من تكلفة القياس لبيانات التكاليف وأدنى قدر من تكلفة الأخطاء. فنظام محاسبة التكاليف المبسط قد يحقق تكلفة قياس منخفضة لكن يفصح عن تقارير تكاليفية بها أخطاء كثيرة. أما النظام الأكثر تعقيدا فقد تكون تكلفة القياس به مرتفعة لكن يتميز بتكلفة منخفضة للأخطاء كما يوضحه الشكل التالي:

شكل (I-8): دقة بيانات نظام التكاليف بين تكلفة الأخطاء وتكلفة القياس



المصدر: زكي حسن عن Kaplen.R & Cooper.R، نفس المرجع، ص 38.

هناك شروط أخرى توفرها ضروري عند إنشاء نظام معلومات محاسبة التكاليف نذكر منها:

1- للوصول إلى أهداف نظام محاسبة التكاليف لمؤسسة ما يجب أن يكون ملائما مع تنظيمها الهيكلي ونشاطاتها الاستغلالية الخاصة التي تمارسها.[1]

2- التجميع، المعالجة، وإنتاج المعلومات المتعلقة بالتكاليف يجب أن تتم بطريقة علمية ويقوم بها أعضاء أكفاء من أجل تقليل التكلفة، تحسين جودة المعلومة، والسرعة في إعدادها؛

[1] GUEDJ NORBERT, Op.cit, P 132.

3- يجب أن يتصف نظام محاسبة التكاليف بالوضوح والسهولة لضمان الفهم الجيد من جانب العاملين بإدارة محاسبة التكاليف.

4- توفير الإمكانيات اللازمة: حواسيب، برامج، برمجيات، التي تساعد في ضبط مخرجات النظام.

5- ملاحظة أي تطور في نوعية الأنشطة وعدد العمليات في مجالات كل من النشاط الإنتاجي، التسويقي والإداري، وعلى أساس هذا التعاون يتم تعديل النظام بشكل ملائم وبذلك يتمتع النظام بالمرونة، سرعة الحركة، والملاءمة مع التطورات التي تقع في البيئة المحيطة.[1]

6- الشرط السادس هو شرط نفسي بحيث على المؤسسة إعداد الأفراد لقبول نظام محاسبة التكاليف وتنفيذه بما يتماشى مع الأهداف، هنا لابد أن تلعب الإدارة العامة دوراً كبيراً في تجنيد مختلف الأفراد، ولتحقيق هذا الهدف يمكن للمؤسسة أن تتخذ بعض الإجراءات من بينها: التكوين، تقسيم العمل، الفرد المناسب في المكان المناسب.[2]

---

[1] جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] موالي جمال، " **نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرارات ومراقبة التسيير**"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000-2001, ص 26.

خلاصة الفصل الأول:

تطورت المحاسبة بشكل مستمر عبر الزمن بفضل جهود المهنيين والباحثين في هذا المجـال، بما يتماشى وتطور النشاط الاقتصادي. فبعدما كانت مجرد تقنية لحساب قيمة المبيعات، أصبحت اليوم وظيفة مهمة بالمؤسسة، وتأثرت كغيرها من الوظائف بفكرة نظم المعلومات، وهكذا أصبح مصطلح المحاسبة مرادفاً لمصطلح نظام المعلومات المحاسبي من حيث طبيعة المعلومات المقدمة. أمـا مصطلح قسم المحاسبة أو مديرية المحاسبة، فإنه يستعمل عند التعبير على أساس هيكل المؤسسة.

تعتبر المعلومات أساساً لاتخاذ القرار، ولكي يكون القرار جيداً وصائباً إلى حد ما يجب أن يعتمد على معلومات ملائمة، من بينها المعلومات المحاسبية والتي تأخذ قسطاً من الأهمية لا يقـل عن المعلومات الإدارية الأخرى.

قد تكون المعلومات المحاسبية كثيرة داخل المؤسسة الواحدة، لهذا يجب تصفيتها حسب ما تحتاج إليه متخذ القرار والأطراف الخارجية كما يجب العمل المستمر من أجل تحقيق شـروطها، ومن بين الحلول المعتمدة تألية نظام المعلومات المحاسبي لكن هذا لا يعني أن تبحث المؤسسة دوما عن معلومات محاسبية ذات جودة عالية دون الانتباه إلى التكاليف التي تولدها هذه التألية، فالمقابلة بين عائد نظام المعلومات المحاسبي الآلي أو اليدوي والتكاليف المنجرة عنه أمر بالغ الأهمية لضمان كفاءة وفعالية التسيير داخل المؤسسة.

هناك علاقة داخلية واضحة بين نظام المعلومات المحاسبي ونظم المعلومات الإدارية الأخرى، فمعلومات (مخرجات) نظام إداري جزئي تصبح عبارة عن معطيات (مدخلات) لنظام جزئي آخر يتم معالجتها لتصبح معلومات يستعملها نظام جزئي آخر (أو النظام الجزئي الأول)، وهكـذا... ويتحسن أداء هذه الحلقة كلما كان نظام الاتصال الداخلي ناجعاً.

يختلف نظام معلومات المحاسبة المالية عن نظام معلومات محاسبة التكاليف، فالأول يقـدم تقارير مالية ووثائق ملحقة بهدف إظهار المركز المالي للمؤسسة ومختلف النتائج المحققـة، هـذه المعلومات تقدمها المؤسسة عادة بصفة إجبارية إلى الأطراف الخارجية (كالإدارة الضرائب)، أمـا الثاني فيهدف إلى إيجاد أساس علمي لاتخاذ القرار عن طريق معالجة المعطيات المتعلقة بالتكاليف.

الفصـــل الثانـــي :
نظام معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ القرار

تمهيد:

رأينا في الفصل الأول أنه نظام المعلومات المحاسبي يتفرع إلى نظام معلومات المحاسبة المالية، ونظام معلومات محاسبة التكاليف والذي سنتناوله بشيء من التفصيل في هذا الفصل وفق ما يلي:

في المبحث الأول سنتعرض إلى كيفية تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف من خلال المراحل المنطقية التي يتم إتباعها والتي يجب أن تؤدي إلى خلق نظام جزئي مرن ينتج معلومات ملائمة من أجل التخطيط للمستقبل، الرقابة واتخاذ القرار كخطوة نهائية، دون أن يتسبب هذا في مشاكل واضطرابات داخلية أو تعارض مع الأهداف العامة للمؤسسة.

أما في المبحث الثاني سنتطرق إلى الطرق الكلاسيكية، وكيفية ظهورها، استعمالها في حساب سعر التكلفة وتكلفة الوحدة وأسباب اختيار طريقة بدل الأخرى وتقييمها.

بينما نجد في المبحث الثالث طريقة حديثة للحصول على معلومات أكثر دقة وملاءمة، من حيث تخصيص التكاليف وتحميلها، هي طريقة التكاليف على أساس النشاط أو اختصارا ABC، والتي يرى أصحابا أنها تتناسب أحسن مع خصائص المحيط الجديد وطرق التسيير الحديثة، يحتوي هذا المبحث في نهايته على جدول مقارن بين ABC والطرق الكلاسيكية.

يحتوي المبحث الرابع والأخير على بعض المفاهيم الجوهرية المتعلقة بـ:

- الرقابة من حيث أنواعها، أهميتها في تحقيق الكفاءة وعلاقتها بنظام معلومات محاسبة التكاليف،
- اتخاذ القرار: تعريفه، ومراحله التي تختلف من باحث إلى آخر وعلاقة نظام محاسبة التكاليف وأثر مخرجاته على طبيعة القرارات المتخذة.

المبحث الأول: تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف

يتطلب تصميم هذا النظام عناية خاصة نظرًا لأهميته في تزويد نظام القرار بالمعلومات الضرورية لقيادة المؤسسة، ودوره في تحقيق التآزر Synergy بين العناصر البشرية وبين الأنظمة الجزئية الداخلية، لهذا ارتأينا أن نلقي الضوء على بعض النقاط المأخوذة بعين الاعتبار عند التصميم وهي:

- المراحل التي يتبعها المصمم (أو المصممون) للحصول على نظام فعّال وكفء؛
- أثر بعض العوامل الداخلية على تصميمه؛
- أسس تصنيف التكاليف داخل هذا النظام.

المطلب الأول: مراحل تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف

تتعدد المناهج التي يتبناها أصحابها في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف حسب ما يرونه يتماشى مع طبيعة نشاط المؤسسة والظروف الداخلية السائدة، ويمكن عموما تتبع المراحل التالية لتصميم هذا النظام كما يلي:

1- المسح الأولي للبيئة الداخلية:

في هذه المرحلة يتم تحديد طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسة ودرجة تعقيدها وتداخلها فيما بينها، ومدى التكامل الحاصل بين نظام المعلومات المحاسبي وباقي أنظمة المعلومات الإدارية من أجل التعرف على نوعية المعلومات التكاليفية التي تحتاج إليها المسؤولون داخل المؤسسة للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ينصبّ في هذه المرحلة بإعطاء تعاريف محددة للمصطلحات التي يستعملها المحللون داخل المؤسسة حيث قد نجد مصطلحًا معينًا يفهم منه معنيان مختلفان مثلا مردودية الاستثمار قد تدل على النسبة (النتيجة الصافية / تكلفة الاستثمار) كما قد تدل على النسبة (التدفق النقدي الصافي / تكلفة الاستثمار). كما قد يكون لمصطلحين أو أكثر نفس المعنى فمثلا النسبة (رقم الأعمال / تكلفة اليد العاملة) تسمى إنتاجية اليد العاملة أو كفاءة اليد العاملة.

إن تعدد المفاهيم والمعاني من شأنه أن يسبب خلطًا في الفهم مما يشكل عائقًا للاتصال داخل المؤسسة، الشيء الذي ينعكس سلبا على القرارات المتخذة. لهذا يستحسن أن تضع المؤسسة نموذجًا لمعاني المصطلحات Semantic pattern حتى لا يقع الخلط وتتم عملية الاتصال بين مختلف النظم أو داخل النظام الواحد بفعالية.

بعد هذه المرحلة يتم التعرف على أهم الجوانب التي سيشملها نظام معلومات محاسبة التكـاليف لتوليد معلومات ذات جودة عالية.

2- بناء نموذج تصميمي للنظام المتكامل إليه:

1-2- تنظيم العلاقة بين نظام معلومات محاسبة التكاليف وباقي الأنظمة داخل المؤسسة:

إن وضع أنظمة المعلومات المتكاملة Enterprise Ressources Planning (ERP) غيّر وحسّن تتبع التكاليف ابتداءً من المعلومات العملية، هذه الأنظمة المتكاملة تعطي ميزة معتبرة في معالجـة المعطيات مركزيا، حيث أن كل المعلومات التي تدخل النظام متاحة لكل العمليات الأخرى.[1]

ERP طريقة أو منهجية من أجل التنظيم الآلي Informatisation لنظم المعلومات الإدارية يأخذ بعين الاعتبار: [2]

أ- درجة التكامل (الاندماج): حيث تحدد القدرة على تقديم -إلى جميع عناصر المؤسسة- صورة موحدة متكاملة، مترابطة ومتجانسة لمجموع المعلومات التي يحتاجونها لأداء أدوارهم.

ب- التغطية العمليـة: تحدد القدرة على توحيد مجموع عمليات المؤسسة في مختلف المجالات التي تشكلها مما يجعل الإنتاج مثالياً (تحسن الإنتاجية).

من بين الوظائف المهمة التي يقوم بها ERP: [3]

1- يضمن للمستعملين وحدة المعلومات (موحدة) عن طريق توفر التكامل في هيكلـة قاعـدة المعطيات ابتداءً من كل وظائف المؤسسة؛

2- تحديد مستمر للمعلومات في كل وظائف المؤسسة؛

3- يوفر طرائق ترتكز على ضمان الوضوح التام لعمليات التسيير؛

4- يغطي وظيفة أو فرعاً في التسيير، أو كل نظام المعلومات في المؤسسة.

الشكل التالي يوضح تكامل أنظمة المعلومات الإدارية وفق ERP

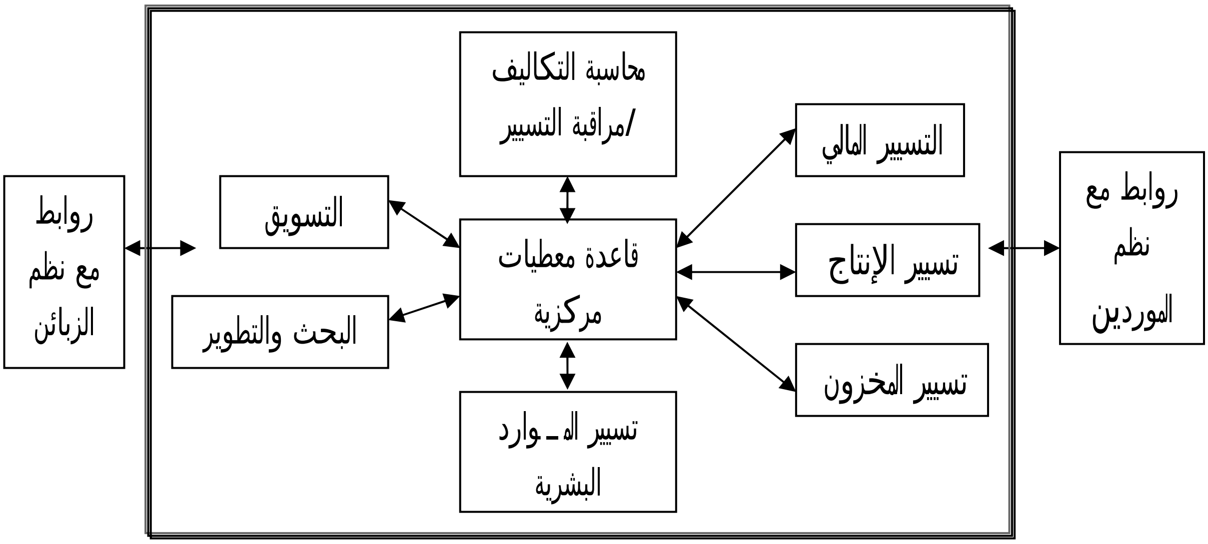
---

[1] Mendoza Carla et autres, Op-cit, P 229.

[2] Tomas Jean-Louis, ERP et progiciels de gestion intégrés, 3 ème édition, Dunod, Paris, 2002, P 11-12.

[3] Idem, P 13.

شكل (1-II): تنظيم نظم المعلومات الإدارية وفق نوع ERP



Source: Mendoza Carla, Op-cit, P 229.

2-2- تحديد مراكز التكاليف: [1]

هذا النوع من المراكز يتعلق بكل جزء من المؤسسة الذي لا يتحكم إلا بالتكاليف مثلا: ورشة في مصنع معين. من أجل تقييم مستوى نشاط هذه المراكز نحدد علاقتها مع الخدمات المقدمة، نميز بين:

2-2-أ- <u>مركز تكلفة إنتاجي</u>: أين يوجد علاقة مباشرة بين الإنتاج وتكلفة الوسائل المستعملة، لهذه المراكز ثلاثة أهداف: أهداف نوعية، كمية وتكاليفية.

2-2-ب- <u>مركز تكلفة تقديري</u>: في هذا النوع من مراكز التكاليف لا يمكن تحديد علاقة مباشرة بين التكاليف التي تولدها الوسائل المستعملة والنتائج المحققة. هذه التكاليف تترك إلى تقدير مسؤولي المراكز.

2-3- تحديد وحدة القياس (وحدة العمل): [2]

تجميع التكاليف في كل مركز (تحليلي) ليس له معنى إلا إذا حددت علاقتها مع نشاطات هذا المركز، اختيار وحدة قياس لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المراكز على مختلف المنتجات وتتبع الإنتاجية، وحدة العمل تعبر إذن عن نشاط المركز.

---

[1] De Kerveller Isabelle, Dekerviler Lois, **"Contrôle de gestion à la portée de tous"**, 3 ème édition, Economica, Paris, 2000, P 26-28.

[2] Burlaud Alin et autres, **"Comptabilité analytique et contrôle de gestion"**, Vuibert, Paris, 1995, P 16.

وحدات القياس المعمول بها حديثاً هي:

- ساعة عمل مباشر في الورشات الأقل ميكانيكية.
- ساعة دوران آلة في الورشات الأكثر ميكانيكية.
- وزن أو حجم المواد المعالجة.
- عدد الوحدات المصنعة.
- الكيلومتر، طن / الكيلومتر أو المتر مكعب / الكيلومتر، من أجل توزيع مصاريف النقل.

2-4- تحديد الدورة التكاليفية:

ترتبط الدورة (الفترة) التكاليفية بمدى احتياج الإدارة للمعلومات التي يولدها نظام محاسبة التكاليف، وبالفترة الزمنية التي تستغرقها العملية الإنتاجية إلى غاية حصولنا على المنتوج النهائي. كما لا يمكن أن تكون أطول من الدورة المحاسبية المالية (سنة واحدة).

عموما تختار المؤسسة فترة شهر واحد كفترة تكاليفية، حتى لا تفقد معلومـات نظـام محاسـبة التكاليف أهميتها أو تصبح غير ملائمة لاتخاذ القرار، كما أن لو كانت الفترة أقل من شهر قـد يؤدي إلى عدم تجميع قدر كاف من المعلومات.

2-5- تحديد المستندات والدفاتر:

مثل أمر الشراء، بطاقات الوقت، دفتر الأستاذ، ودفتر لانسياب حركات الوارد والصادر. تهدف هذه العملية إلى تجميع البيانات الضرورية لتحليل التكاليف وحسابات النتائج. كما تعتـبر وسيلة إثبات داخلية، ويستحسن أن يكون شكلها بسيطا قدر الإمكان ليسهل ملؤها وفهمهـا. كما أن زيادة عددها عن الحد الضروري قد يسبب بعض الخلط وارباك العاملين وزيادة تكاليف تجميع البيانات.

3- المقارنة بين النموذج المصمم مع الواقع:

إن المقارنة مع الواقع تقتضي معرفة وتقييم ما يلي:

- دور التقارير التكاليفية في عملية الرقابة واتخاذ القرار، أي درجة تحقيـق النمـوذج المـصمم لأهدافه.
- تحليل الثنائية (تكلفة / عائد) المتعلقة بالنظام المصمم.

3-1- تقييم دور التقارير التكاليفية:

نتحقق من مدى ملاءمة المعلومات التحليلية الموجودة في التقارير مع الأهداف التي يـصبو إليها مصممو النظام، والوقت المستغرق في إعدادها أو لوصولها إلى نظام القرار، كما يجب معرفة مدى تأثير هذه التقارير على نفسية العمال خصوصا المسؤولين منهم على أحد مراكز التكلفة التي حققت انحرافا سالبا في التكاليف.

يعتمد على هذه التقارير في تحليل الوضع الحالي كما تستعمل في إعداد الموازنات.

3-2- تحليل الثنائية (تكلفة / عائد) لنظام معلومات محاسبة التكاليف:

لقد وضع De Ronge Yves تحكيما بين تكلفة المعلومة المحاسبية ودقتها كما يلي:[1]

"إن الدقة المتناهية الممكنة ليست هي الهدف الوحيد لنظام المعلومات المحاسبي لأن الحصول عليهـا قد يسبب تكاليف باهضة لنفس النظام مقارنة مع قيمتها وأهميتها في اتخاذ القرار ومراقبة المؤسسة، في حالة التحكيم بين دقة المعلومة المحاسبية وتكلفتها، المنطق الاقتصادي الكلاسـيكي يقـول أن النظام المحاسبي المثالي هو أين يكون الربح الإضافي Additional Profit الذي تسببت فيه زيادة دقـة المعلومة المحاسبية المتحصل عليها يساوي أو أكبر من تكلفة الحصول على هذه الدقة".

لكن تبقى هذه الفكرة صعبة التطبيق ميدانيا طالما أنه من الصعب جدا حساب الـربح الإضـافي الذي تتحصل عليه المؤسسة نظير استعمال معلومة معينة، أو بعبارة أخرى صعوبة إيجاد المعلومـة المعنية التي تسببت في هذا الربح. عموما نعتقد أن نظام معلومات محاسبة التكاليف يكون كـفء وفعالا إذا تحقق الشرط التالي:

$$1 \leq \frac{\text{عائد نظام محاسبة التكاليف}}{\text{تكاليف الحصول على المعلومة التكاليفية}}$$

حيث أهم تكاليف الحصول على المعلومة التكاليفية هي:

- تكاليف الوسائل المادية المستعملة في عمليات الإدخال المعالجـة والإخـراج كالحواسـيب، البرمجيات، الأوراق، وغيرها من اللوازم.
- أجور عمال إدارة محاسبة التكاليف داخل المؤسسة وتكاليف تدريبهم.

أهم عائد لنظام محاسبة التكاليف هو:

---

[1] De Ronge Yves, **"Comptabilité de Gestion"**, De Boeck, Bruxelles, 1998, P 60.

- زيادة التنسيق بين مختلف وظائف المؤسسة وأعضائها مما يحسن المردودية.
- تخفيض التكاليف وبالتالي إمكانية بيع المنتوج (سلعة أو خدمة) بسعر تنافسي.

4- تحديد التغيرات الممكن إحداثها على الواقع والتي يجب أن يكون مرغوب فيها والممكنة:

بعد مقارنة النموذج مع الواقع يمكن أن نلاحظ بعض المشاكل والتي يعمل مصمموا النموذج على حلها وفقا لما هو ممكن ومرغوب فيه. والجدول التالي يبين بعض هذه المشاكل واقتراحات حلها:

جدول (II-1): التغيرات الممكن إحداثها لحل مشاكل نظام المعلومات محاسبة التكاليف

مشاكل الوضع القائم	التغيرات المرغوب فيها والممكن إحداثها لتحسين الوضع
- رفض بعض الأفراد بالمؤسسة لفكرة تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف	- اقتناع العمال بأهميته وأثره الإيجابي على النتيجة، وضرورة تحفيزهم أكثر على العمل في صالح المؤسسة ككل، كما يجب أن لا نحمل العناصر البشرية المسؤولة عن بعض الانحرافات السلبية في التكاليف بل علينا أن نحسسهم بأهميتهم في المؤسسة.
- عدم كفاءة بعض عمال قسم محاسبة التكاليف	- تدريبهم ورفع كفاءتهم من أجل تحسين مخرجات النظام
-ارتفاع تكاليف تشغيل نظام معلومات محاسبة التكاليف	- تحديد السبب وراء التكاليف الباهضة وتخفيضها إن أمكن كتقليل عدد الحواسيب المستعملة، خفض ساعات العمل، اقتصاد الأوراق...
تعقد عمليات النظام وإمكانية حدوث ارتباك لدى العمال	تقليص عدد التقارير، وطلب المعلومات الضرورية فقط، تفادي استعمال البرمجيات المعقدة والصعبة.

المصدر: من إعداد الطالب.

5- التشغيل: في هذه المرحلة يتم وضع النظام حيز التطبيق.

المطلب الثاني: أثر بعض العوامل المحيطة على إعداد نظام معلومات محاسبة التكاليف

هناك عدة عوامل تؤثر على إعداد نظام معلومات محاسبة التكاليف أهمها يمكن أن يكون:

- الاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة؛
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- التكنولوجية المستعملة.

1- أثر الاستراتيجية:

1-1- تعريف الاستراتيجية: [1]

حسب مينتسبرغ MINTZBERG الاستراتيجية تستهدف أهداف مرتبة، مرقمة، واقعية، وبالخصوص أهدافا منسجمة Coherent، ويجب تحديد الموارد لهذه الأهداف وحتى نضع خطة استراتيجية سواء كانت جيدة أم لا، يجب أن نقارن بين الأهداف المسطرة والنتائج المتوصل إليها والموارد المخصصة لذلك.

حسب M. Porter ترمي الاستراتيجية إلى الحصول على موقع تنافسي ويكون لهذا الموقع مردودية عالية ويكون دائما.

2-1- الاستراتيجيات الأساسية الثلاثة لمايكل بورتر Porter. M:

الميزة التنافسية يمكن أن تتعلق سواء بخاصية معينة يلاحظها الزبون، أو بالتكاليف المنخفضة، الهدف الاستراتيجي المختار ممكن أن يكون كل القطاع أو جزء منه، التركيب بين هذين الاختيارين قاد Porter إلى وضع ثلاثة استراتيجيات أساسية[2] وهي: [3]

2-1-أ- <u>استراتيجية التحكم في التكاليف:</u> بواسطة استراتيجية التكاليف تتعهد المؤسسة بأن تصبح منتجة بالتكاليف الأقل في القطاع، موارد الميزة بالتكاليف متعددة وتتعلق بهيكلة القطاع، يمكن أن تضم: البحث عن اقتصاديات السلم[4]، تكنولوجية مطلقة، الأفضلية في الحصول على المواد الأولية..

---

[1] كودري أحمد، التسيير الاستراتيجي، دروس الماجستير، 2001-2002.

[2] Teller Robert, **"Le contrôle de gestion pour un pilotage integrant stratégie et finance"**, édition management et société Paris 1999, P 63.

[3] Porter Michael, **"L'avantage concurrentiel"**, Dunod, Paris, 1986, P 24-27.

[4] اقتصاديات السلم هي انخفاض التكلفة الوحدوية للمنتوج بسبب زيادة عدد الوحدات المنتجة عبر الزمن، يفسر الانخفاض بتحميل التكاليف الثابتة على وحدة منتجة أكثر.

1-2-ب- <u>استراتيجية التميز:</u> تبحث المؤسسة في أن تنفرد في بعض الأبعاد التي يتقبلها الزبائن بكثرة حيث تختار خاصية أو عدة خصائص، يراها عدد كبير من الزبائن بأنها مهمة، وبالتالي المؤسـسة هي الوحيدة التي تلبي هذه الحاجات، وتكون هذه الوضعية مقابل سعر أعلى.

1-2-ج- <u>استراتيجية التركيز:</u> المؤسسة التي تركز نشاطاتها تختار جزء أو مجموعة من الأجزاء داخل القطاع. استراتيجية التركيز لها متغيران:

- التركيز القائم على التكاليف: يهدف إلى البحث عن ميزة الحصول على التكاليف الأقـل في الجزء.
- التركيز القائم على التمييز: يهدف إلى تميز المؤسسة في الجزء المستهدف.

1-3- اختيار الاستراتيجيات وأثره على إعداد نظام محاسبة التكاليف: [1]

1-3-أ- <u>اختيار استراتيجية التحكم بالتكاليف:</u> في هذه الحالة المعرفة الدقيقة لسعر التكلفة والقوانين الاقتصادية التي تحكمه ضرورية من أجل توجيه المسيرين في اتخاذ القرار المتعلق بتخفيض التكاليف التي تسمح لهم بالحصول على ميزة تنافسية للمؤسسة على المدى البعيد. إذ أن ملاءمـة المعلومـة ومصداقيتها المتعلقة بسعر التكلفة لعدة منتجات وبالعوامـل المتـسببة فيهـا شـرط لنجـاح الاستراتيجية.

1-3-ب- <u>اختيار استراتيجية التمييز:</u> هنا التحكم في تكاليف الإنتاج يبقى مهما لكن مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في نجاح الاستراتيجية يبقى مقتصرا على قياس تكلفة عرض –إلى زبون معين- خاصية أو عدة خصائص تميز المنتوج وتخلق قيمة إضافية للزبون، والذي يكون مستعدا لدفع سعر أعلى من التكلفة التي تتحملها المؤسسة.

1-3-ج- <u>اختيار استراتيجية المواجهة:</u> وضع Cooper.R نوعا جديدا مـن الاسـتراتيجيات هـو استراتيجية المواجهة، أساسها هو استحالة تشكيل ميزة تنافسية على المدى البعيد، المؤسسة تخضع إذا إلى المنافسة لأبعد الحدود، الشيء الذي يجبرها إلى إعادة تشكيل ميزات تنافسية قصيرة المـدى بصفة مستمرة. في هذا النوع نظام محاسبة التكاليف يلعب دورا بالغ الأهمية عن طريق التكـاليف المستهدفة Target Costing والتحسين المستمر للتكاليف Keizen Costing.

---

[1] De Ronge Yves, Op.cit, P 67-68.

استنتـاج:

اختيار استراتيجية التحكم في التكاليف يجبر المؤسسة على إعداد نظام معلومات محاسـبة التكاليف فعال وكفء، فهي بحاجة إلى معلومة صادقة عن كل ما يمكن أن يسبب التكاليف. إنّ المهام الملقات على عاتق هذا النظام ينقص عبؤها في حالة تبني استراتيجيات أخرى.

نظام معلومات محاسبة التكاليف ليس فقط وسيلة لمراقبة تطبيق الاستراتيجيات الـسابقة لكـن يساهم أيضاً في إعداد الاستراتيجيات المستقبلية، فتحديد سعر التكلفة والمردوديـة يـؤثر علـى قرارات تصميم المنتوج، تقديمه إلى السوق وسحبه منه. [1]

الاستراتيجية ونظام محاسبة التكاليف لهما تأثير متبادل.

2- أثر الهيكل التنظيـمي:

2-1- تعريف الهيكل التنظيمي: [2]

حسب Tabatoni & Jarniou يعرف الهيكل التنظيمي انطلاقا من مبدأ ترتيب Agencement الأجزاء Organs المشكلة للمؤسسة، الهيكل التنظيمي يتطلب طريقة معينة في تجميـع نـشاطات المؤسسة في أجزاء، كما تنويع المهام حسب مبدأ الهرمية وتحديد مستويات التنسيق بـين هـذه النشاطات اللازمة.

حسب Mintzberg الهيكل التنظيمي يمثل مجموع الوسائل المستعملة لتقسيم العمل بـين الفـروع المختلفة، وضمان فيما بعد التنسيق بينها.

2-2- أنواع الهياكل التنظيمية: [3] من بين الهياكل التنظيمية التي تتبناها المؤسسات نجد:

الهيكلة الوظيفية لـ Taylor، الهيكلة بالأقسام، الهيكلة المصفوفية، لـ Galbaraith.E:

<u>2-2-أ- الهيكلة الوظيفية:</u> تقسيم مصنف حسب الوظائف التي تقوم بها المؤسسة: المالية، التسويق، الموارد البشرية... هذا النوع يفرض مركزية السلطة ويتطلب تنسيق داخلي جيد.

<u>2-2- ب- الهيكلة بالأقسام:</u> تتعلق بالمؤسسات متنوعة النشاطات، والتقسيم يتعلق بنوع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة هدفها تقليل الأخطاء وتحقيق نمو سريع.

---

1 Teller Robert, Op-cit, P 58.

2 Dupuy/Y et autres, Op-cit, P 32-39.

3 De Kerviler Isabelle, De Kerviler Loïc, Op-cit, P 20-21.

2-2-ج- <u>الهيكلة المصفوفية:</u> تسمح للمؤسسة من مواجهة عملية تدويل الأسواق والتنسيق في آن واحد بين نوع المنتجات واختلاف أماكن الإنتاج Delocalisation of Production's Centrers، كل مسؤول في مواجهة المسؤولية الجغرافية والمسؤولية العملية معاً. هذه الهيكلة تكسب المؤسسة أكثر مرونة.

2-3- علاقة نظام معلومات محاسبة التكاليف بالهيكل التنظيمي: [1]

نظام المعلومات المحاسبي يجب أن يصمم بصفة تسمح بتقديم لكل مسؤول المعلومة الملائمة والصادقة التي يحتاج إليها للقيام بالمهام الموكلة إليه في إطار اللامركزية. هذه الأخيرة تقود إلى تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية هي مركز الإيرادات، مركز التكاليف، مركز الأرباح، ومركز الاستثمارات، مركز المصاريف التقديرية. وكمثال عن مركز التكاليف، ورشة التصنيع، أداء مسؤول هذه الورشة يحسب وفقا للانحراف الحاصل بين التكاليف التنبئية والفعلية، بشرط احترام مستوى النوعية وفترة الإنجاز. وكمثال عن مركز المصاريف التقديرية نجد مديرية الموارد البشرية والمحاسبة، فهي تشكل حالة خاصة من مراكز التكاليف عندما تكون العلاقة بين التكلفة وإنتاج الخدمة صعبة التحديد، ويبقى تقديرها للمسؤولين.

الحاجة إلى المعلومات يمكن أن تؤدي إلى تشكيل عدة مراكز لتجميع المعلومات المحاسبية داخل الوحدة التنظيمية مثل طريقة الأقسام المتجانسة (أقسام ثانوية وأخرى رئيسية). وإذا قررت المؤسسة تغيير هيكلها التنظيمي فإن نظام المعلومات المحاسبي (وليس نظام معلومات محاسبة التكاليف فقط) يجب أن يتلاءم مع الحالة الجديدة. إذا أرادت أن تحافظ على ملاءمة المعلومة المقدمة إلى المسيرين بالمؤسسة.

<u>استنتاج:</u>

نوعية الهيكل التنظيمي للمؤسسة يفرض على نظام معلومات محاسبة التكاليف شكلا خاصا يتلاءم مع وظائف المؤسسة والمعلومات التكاليفية التي يحتاجها كل مسؤول.

إن تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتحديد مركز التكاليف (بما فيه المصاريف التقديرية) أحد خطوات تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف.

---

[1] De Ronge Yves, Op-cit, P 68-69.

3- أثر التكنولوجيا

3-1- تعريف التكنولوجيا:

التكنولوجيا تدل على مجموعة الأساليب التقنية المستعملة باستمرار في عملية إنتاج سلعة أو خدمة ما. [1]

3-2- أنواع التكنولوجيا: [2]

عرف Perrow.C التكنولوجيا انطلاقا من معيارين هما: تنوع المهمة، ودرجة المعرفة المتعلقة بما. انطلاقا من هنا نميز أربعة أنواع من التكنولوجيا:

1- التكنولوجيا الروتينية والتي تتميز بمجموعة متكررة من المهام؛
2- التكنولوجيا الحرفية؛
3- التكنولوجيا المرتبطة بالتقنيات المهنية؛
4- التكنولوجيا المتعلقة بالبحث عن الريادة Leadership.

3-3- علاقة التكنولوجيا بنظام معلومات محاسبة التكاليف: [3]

التكنولوجيا التي تستعملها المؤسسة في مراحل إنتاجها تؤثر بقوة على تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف. أكد Kaplan & Johnson أن إحدى العناصر المبررة لفكرة فقدان الملاءمة لنظم المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة الأمريكية هي عدم التناسب المتزايد لنظم محاسبة التكاليف مع تحليل مراحل الإنتاج حيث عوضت الآلة أكثر فأكثر العمل اليدوي، والتألية المتزايدة لوسائل الإنتاج أدخلت تعديلا في هيكلة تكاليف الإنتاج بالمؤسسة والتي لم تؤخذ بعين الاعتبار من طرف الأنظمة المحاسبية التي بقيت تعتمد على فكرة تغلب عامل العمل في الإنتاج.

طور Macintosh.N نموذجا لأنظمة المعلومات المحاسبية وحدد أربعة أنظمة لمراقبة التسيير تتناسب مع كل نوع من التكنولوجيات وبين أن نوع المعلومة المحاسبية الضرورية للتسيير، زمنها ودرجة التفصيل في المعلومة المجمعة والمنقولة إلى المسيرين، يتغيرون حسب نوع التكنولوجيا المستعملة، مثلا في حالة تكنولوجيا روتينية المعلومة المحاسبية تكون مفصلة وذات خصوصيات وتنتج بكثرة أما في حالة تكنولوجيا حرفية أو موجهة إلى البحث عن الريادة، المعلومة المحاسبية تكون أقل تفصيلا ولا تنتج بكثرة.

---

[1] Angelier Jean Pierre, **"economie Industrielle, éléments et méthodes"**, OPU, Alger, 1993, P 60.

[2] De Ronge Yves, Op-cit, P 66.

[3] Idem, P 65-66.

نظام معلومات محاسبة التكاليف المرتبط بمراحل الإنتاج المستمر يكون أبسط لأنه يحقق انسجام الإنتاج ويقيس التكلفة الكلية للإنتاج أو للمرحلة الإنتاجية خلال فترة معينة.

استنتاج:

إن التكنولوجيا المستعملة في المؤسسة تؤثر على هيكل التكاليف، فكلما ارتفعت عدد الآلات الإنتاجية زادت التكاليف الثابتة، وكلما عوضت الآلة الفرد العامل، انخفضت تكاليف الأجور المباشرة. كما أن وجود شبكة Intranet بالمؤسسة يساعد كثيرا على تنقل المعلومات داخليا. هذه العوامل تؤثر على تصميم نظام محاسبة التكاليف من خلال التحديد المسبق لطبيعة المعلومات التكاليفية التي يمكن أن يحتاج إليها متخذ القرار.

المطلب الثالث: تصنيف التكاليف ضمن نظام معلومات محاسبة التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف وفق عدة أسس أشهرها:

1- على أساس وحدة القياس:

1- التكلفة الكلية Total Cost: هي مجموع كل التكاليف فيقال التكلفة الكلية للمنتوجات، التكلفة الكلية للقسم.

2- التكلفة الوحدوية Unit Cost: هي حاصل قسمة التكلفة الكلية على عدد وحدات القياس.

2- حسب علاقة التكلفة بحجم الإنتاج (سلوك التكلفة):

1- التكاليف المتغيرة Variable Costs: هي تكاليف لها علاقة طردية مع مستوى النشاط (ترتفع بارتفاعه وتنخفض بانخفاضه) مثل المواد الأولية.

2- التكاليف الثابتة Fixed Costs: هي تكاليف مستقلة عن حجم الإنتاج فلا تتأثر به في حدود الطاقة المتاحة. يمكن التمييز بين: [1]

أ- تكاليف الطاقة طويلة الأجل Long – aun capacity cost: هي تكاليف خاصة بالحصول على تجهيز آلي مستعد للعمل والإنتاج مثل الاهتلاكات.

ب- تكاليف ثابتة تشغيلية Operative fixed costs: هي عبارة عن تكاليف دورية ضرورية لاستخدام الأصول مثل التأمين.

---

[1] نور أحمد، "**مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية**"، مرجع سبق ذكره، ص 64.

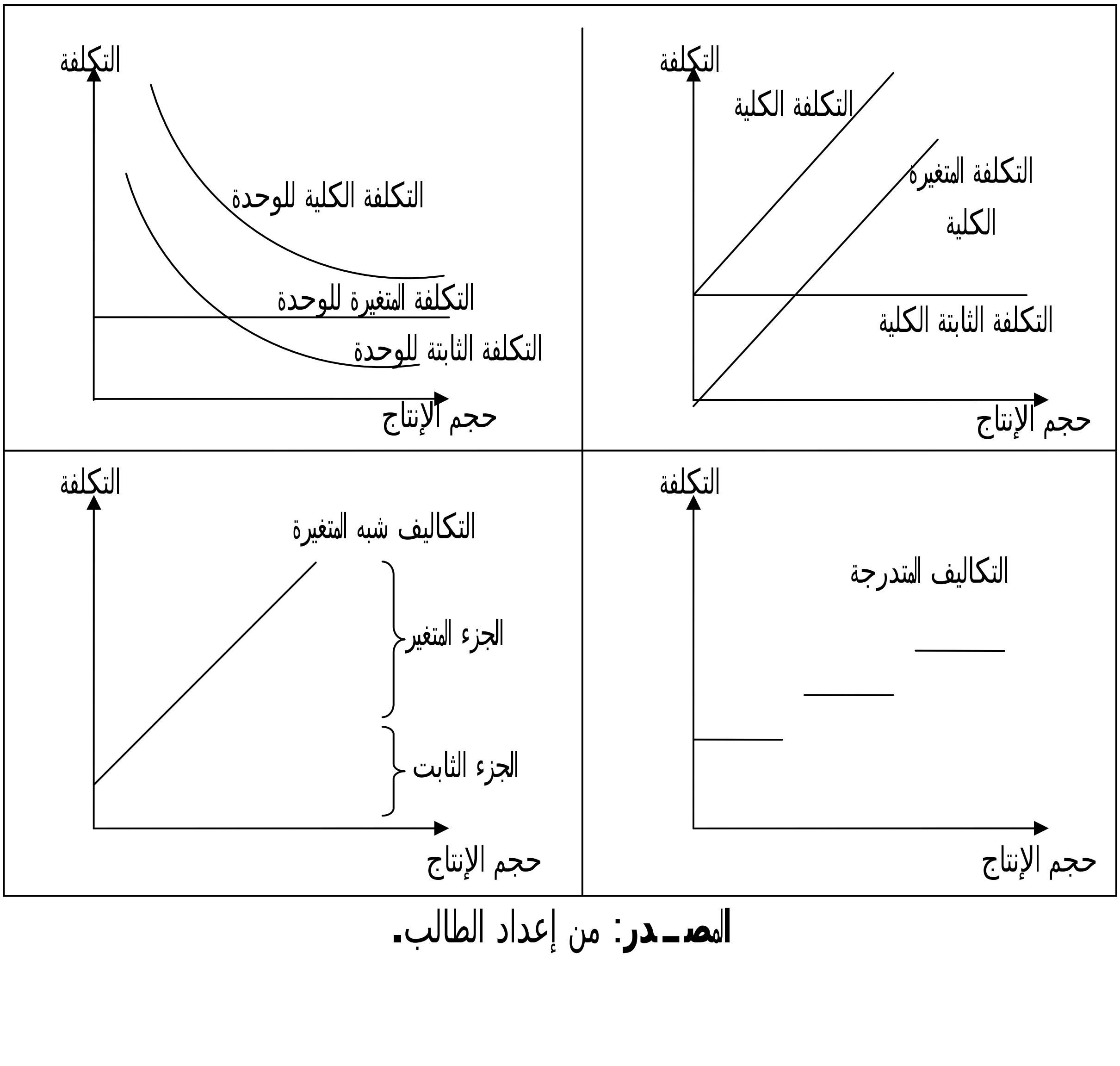
3- التكاليف المتدرجة Step Costs: هي بعض التكاليف التي تبقى ثابتة خلال مدى واسع مـن النشاط ولكنها تقفز إلى مبلغ آخر خارج ذلك المدى مثل تكلفة الأجور غير المباشرة.[1]

4- التكاليف شبه المتغيرة (شبه ثابتة): جزء منها ثابت وآخر متغير فمثلا تكلفة الصيانة جزء منها ثابت كعملية التشحيم الدورية وجزء متغير كالتصليحات الناجمة عن زيادة الاستعمال.

ملاحظة:

- التكاليف الثابتة ثابتة للنشاط ومتغيرة للوحدة.
- التكاليف المتغيرة متغيرة للنشاط وثابتة للوحدة.

شكل رقم (II-2): سلوك التكاليف



المصـدر: من إعداد الطالب.

[1] الفداǏ فǐلǏ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ι 126.

3- حسب علاقتها مع المنتوج:

1- التكاليف المباشرة Direct Costs: هـي تكاليف يمكن تخصيصها (Affectation) إلـى منـتوج أو نشاط معين دون استعمال العمليات الحسابية الوسيطية مثل المواد الأولية في تكلفة إنتـاج منتوج.

2- التكاليف غير المباشرة Indirct Costs: هي تكاليف مشتركة ليست خاصة بمنتوج معين لهـذا يصعب تحديد نصيبه منها. تحمل على المنتوج باستعمال عمليات حسابية وسيطية مثل الطاقة، أجرة المحاسب.

4- حسب علاقتها مع الزمن:

1- التكاليف الفعلية Reel Costs: هي تكاليف تاريخية حدثت فعلا.

التكاليف المعيارية Standards Costs: هي تكاليف محددة مسبقا حسب عدة معايير، إذا أرقامهـا تقديرية، الهدف منها حساب الانحرافات، تحليلها وتصحيحها.

5- حسب وظائف المؤسسة:

1- تكلفة الشراء: تساوي سعر الشراء الصافي زائد كل المصاريف التي تتحملها المؤسسة إلى غاية إدخال المشتريات إلى المخازن.

2- تكلفة التخزين: هي التكاليف الناجمة عن الاحتفاظ بالمواد ضمن شروط السلامة إلى حين استعمالها.

3- تكلفة الصنع: تساوي إلى تكلفة المواد الأولية المستهلكة زائد مصاريف الصنع.

4- تكاليف التوزيع: هي تختلف الأعباء التي تلي عملية الإنتاج إلى غاية وصول المنتوج إلى الزبون بالإضافة إلى مصاريف عمال الإدارة كالمحاسبين مثلا.

5- سعر التكلفة: تكلفة صنع الإنتاج المباع زائد تكاليف التوزيع.

6- حسب طبيعتها:

1-6- تكاليف الاستغلال: هي تلك التكاليف المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة ويـرتبط هـذا الأخير بمهنة المؤسسة (ما تعرف المؤسسة أن تصنع)، صنفها المخطط المحاسبي الوطني كما يلي:

حـ/60 بضائع مستهلكة	حـ/64 ضرائب ورسوم
حـ/61 مواد ولوازم مستهلكة	حـ/65 مصاريف مالية
حـ/ 62 خدمات	حـ/66 مصاريف متنوعة
حـ/ 63 مصاريف العاملين	حـ/ 68 أعباء الاهتلاكات والمؤونات.

-2-6 تكاليف خارج الاستغلال: هي تكاليف استثنائية أي غير مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة موجودة في حـ/ 69 بالمخطط المحاسبي الوطني.

-7 حسب علاقتها بالرقابة:

-1-7 التكاليف القابلة للرقابة Controllable Costs: هي تلك التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بمستوى معين من السلطة الإدارية، أو بعبارة أخرى هي تلك التكاليف التي تتأثر تـأثيرا مباشـرا بمدير معين خلال فترة زمنية معينة. [1] مثلا تكلفة العمل المباشرة بقسم الإنتاج يستطيع المـشرف على الإنتاج أن يراقبها.

-2-7 التكاليف غير القابلة للرقابة Non Controllable Costs: هي تكاليف لا تقع تحت سـلطة ورقابة شخص أو مستوى إداري معينين أي غير مسؤولين عنها. مثلا تكاليف المساحة المستخدمة في الإنتاج لا يستطيع المشرف على الإنتاج أن يراقبها.

-8 حسب علاقتها باتخاذ القرار:

-1-8 التكلفة الملائمة Relevent Costs: هي تكلفة متوقعة (مستقبلية) تختلف باختلاف البـديل الذي يتم اختياره في حالة معينة. [2]

تتحقق الملاءمة في المعلومات إذا قادت المدير إلى اتخاذ القرار الذي يحقق أهداف الإدارة العليا. [3]

نستنتج إذا أن التكاليف الملائمة هي:

- مستقبلية: أي تنبؤية مثل حساب التكلفة الملائمة لطلبية مستقبلية إضافية.
- تفاضلية Differential: أي تسمح للمؤسسة بالمفاضلة بين بديلين أو عدة بدائل كقرار قبـول أو رفض الطلبية. عن طريق حساب الربح التفاضلي.
- الربح التفاضلي = الإيراد التفاضلي – التكاليف التفاضلية
- الإيراد التفاضلي = الإيراد الإضافي + الوفرة في التكاليف
- التكاليف التفاضلية = التكاليف الإضافية + تكلفة الفرصة البديلة
- يتم قياس تكلفة الفرصة البديلة لمورد معين بأقصى عائد كان يمكن للمؤسسة أن تتحصل عليه لو استخدمت هذا المورد في البدائل المتاحة بدل استعماله في البديل القائم.

---

[1] نور أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 110.

[2] فؤاع الفداح ، مرجع سبق ذكره، ص 92.

[3] نور أحمد مرجع سبق ذكره، ص 88.

8-2- التكلفة الغارقة Sunck Cost: هي التي لا تتغير قيمتها من بديل لآخر وبالتالي فهي غير ملائمة لاتخاذ القرار.

9- حسب ظهورها في المحاسبة:

9-1 – التكاليف الظاهرة: هي التي تسجل محاسبيا مثل أجور العمال، الاهتلاكات.

9-2- التكاليف الخفية: هي التي لا تسجل محاسبيا لكن أثرها واضح مثل تكلفة التدريب أثناء العمل في الإنتاج بالسلسلة، فالعامل الجديد قد يؤدي عمله ببطء مما يتسبب في تعطيل زملائه في نفس السلسلة الإنتاجية، فينخفض الإنتاج ببعض الوحدات، مما يجعل التكلفة الوحدوية ترتفع.

10- العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة:

10-1- الأعباء المعتبرة: هي التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة.

10-2- الأعباء الإضافية (العناصر الإضافية): هي أعباء نظرية يأخذها نظام محاسبة التكاليف بعين الاعتبار بينما لا تسجل في دفاتر المحاسبة العامة, وتتمثل في:

أ- تكلفة رأس المال المستثمر: تمثل مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص. عند استعمال المؤسسة لموارد مالية على شكل قروض فإنها تتحمل مصاريف مالية، بينما رأس المال الخاص لا يترتب عنه أي مصاريف، لكنه يضيع على المؤسسة فرصة أكيدة كتوظيفه في البنك وبالتالي على محاسبة التكاليف أن تعتبر مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال كتكلفة فرصة بديلة Opportunity Cost.

ب- أجرة صاحب المشروع (راتب المستغل): إن صاحب المؤسسة الفردية يبذل جهداً من أجل الحصول على النتيجة، لكن لا يسمح القانون بتسجيل راتبه في ح/63 من المحاسبة العامة، إلا أنه من أجل الحصول على سعر تكلفة يسمح بمقارنته مع سعر تكلفة لنفس المنتج لمؤسسة أخرى فردية أو جماعية فإن نظام محاسبة التكاليف يأخذ أجرة صاحب المستغل بعين الاعتبار ويقيمها نظريا وتدرج ضمن سعر التكلفة.

10-3- الأعباء غير المعتبرة: هي عناصر تحميلها في سعر التكلفة ليس له معنى مثل:

- الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على رقم الأعمال والرسوم التعويضية.
- الأعباء الاستثنائية كإطفاء المصاريف الإعدادية.
- مؤونات الخسائر المحتملة والمؤونات الواجبة التوزيع على عدة سنوات.
- تكاليف السنوات السابقة.

المبحث الثاني: الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف وسعر التكلفة:

يقوم نظام معلومات محاسبة التكاليف بحساب سعر التكلفة لمجموعة من السلع والخدمات التي أنتجتها المؤسسة، لكن هذا ليس هدفه الوحيد، بل يتعدى الأمر ذلك إلى تحليل التكاليف وتحديدها من أجل مراقبتها واتخاذ القرار على أساسها، وهذا ما يفسر وجود عدة طرائق لحساب التكاليف وسعر التكلفة حسب المعلومات التي يريدها نظام القرار من هذا الطرائق:

- طريقة التكاليف الكلية؛
- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛
- طريقة التكاليف المتغيرة.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية:

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي Rimaillino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 04 أفريل 1948 وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957.[1]

1- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:

هناك مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة هي:

1- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...)؛
2- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛
3- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛
4- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛
5- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

[1] دادي عدون ناصر، **"تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية"**، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 36.

2- حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة:

2-1- مفهوم القسم المتجانس: هو جزء فعلي من المؤسسة يقوم بعمل متجانس باستخدام مجموعة وسائل تهدف إلى تحقيق غاية واحدة. يدير القسم شخص مسؤول فهو إذا مركز مسؤولية، وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما: [1]

أ- <u>القسم الرئيسي</u> (مركز الاستغلال): يحتوي على وسائل الإنتاج والبيع بالمؤسسة، التموين، الورشات، الخدمات التجارية، تخزين المنتجات النهائية، نشاطات هذه الأقسام تمثل النسيج الشبكي للدورة شراء – إنتاج – توزيع.

ب- <u>القسم الثانوي (مركز التسيير)</u>: دوره تسيير عوامل الإنتاج التي تعمل بها المؤسسة، تسيير الموارد البشرية، تسيير العتاد والمباني (أمن، تدفئة، صيانة)، تسيير مالي يضمن بالدرجة الأولى التنسيق داخل التنظيم الداخلي للمؤسسة.

2-2- تحديد وحدة العمل: هي وحدة لقياس نشاط القسم، تجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز، اختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المركز على مختلف المنتجات وتتبع إنتاجيتها. [2]

2-3- توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:

<u>2-3-أ- التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة:</u>

نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها. [3]

نميز في هذا الجدول بين:

- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لأن نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا أجرة عامل قسم التموين، تكلفة يتحملها قسم التموين.
- التكاليف المشتركة: صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين، لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام, تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون على أساس نسبة مئوية، على أساس المساحة أو مقياس آخر معين.

---

[1] Burlaud .A & Simon. C , **"Comptabilié de Gestion"**, Vuibert, Paris, 1993, P 18.

[2] Idem, P 22.

[3] دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 39.

2-3-ب- التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:

يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع. مثلا يستهلك قسم الطاقة ما قيمته 20000دج شهريا، 20% من هذه القيمة (مفتاح توزيع) يستهلكها قسم التوين. إذا نصيب قسم التموين من تكاليف الطاقة هو 20000 x 0,2 = 4000دج.

2-4- إشكالية تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية:

غالبا ما تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها، فمثلا قسم الطاقة يفيد قسم الصيانة، وقسم الصيانة يفيد قسم الطاقة، لهذا فلمعرفة تكاليف الأول يجب معرفة مجموع تكاليف الثاني، ولمعرفة تكاليف الثاني يجب معرفة مجموع تكاليف الأول. وهناك عدة طرق لحل هذا المشكل منها:

- الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة: [1]

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة كمتغيرة مجهولة ثم تعيين لكل من القسمين مجموع تكاليفها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع وبالمتغيرات للمبالغ المحولة بينها. ولعدد ن من الأقسام المتبادلة للخدمات نحصل على ن من المعادلات الجبرية ذات الدرجة الأولى، ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى.

2-5- تحميل التكاليف غير المباشرة على مراحل تكوين التكلفة: يتم كالتالي:

تكلفة وحدة العمل المختارة = مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم / عدد وحدات العمل
التكاليف التي يتحملها المنتج = تكلفة وحدة العمل × عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج

وهكذا نحصل على تكاليف كل مرحلة من المراحل التي يمر بها المنتج حتى وصوله إلى الزبون وبالتالي سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال – سعر التكلفة

[1] نفس المرجع السابق، ص 47.

3- سلبيات الطريقة:

1) ترتكز على التوزيع التقريبي للأعباء وبالأخص إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من المنتجات[1]

2) صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة

3) تعتبر طريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يطلب مسيروا المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف. [2]

4) في كثير من الحالات يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.

5) عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع لأن معظم التكاليف غير المباشرة هي تكاليف ثابتة. والتكلفة الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج، هذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى. كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة حتى تزداد نتيجة المؤسسة، وطريقة التكاليف المتغيرة تبين هذا.

6) عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة، لأن التكاليف الثابتة التي تحمل على المنتجات تبقى نفسها من شهر إلى شهر دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط. وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة. لهذا السبب ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

[1] دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[2] دادي ناصر عدون، مرجع سبق ذكره، ص 57.

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

يعود الفضل في ظهور هذا الطريقة إلى أبحاث GANTT.H المنتسب إلى التيـار الفكـري للتنظيم العلمي للعمل، وذلك سنة 1951، حيث تقضي هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجـة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني.[1] وبالتالي هي طريقة معدلـة لطريقة التكاليف الكلية.

1- مبدأ الطريقة:

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، أي إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:[2]

1) فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف؛

2) تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

معامل التحميل العقلاني = النشـاط الفعلـي / النشـاط العـادي

3) حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا؛

التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني

4) حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانيا، هذا الفرق تمثل:

- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلانيا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط)
- إذا كانت الفعلية أصغر من المحملة عقلانيا يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعالية)

ملاحظة: في كلا الحالتين سعر التكلفة للوحدة يبقى ثابتا دون تأثير تغيرات حجم النشاط.

2- تحديد حجم النشاط:

2-1- حجم النشاط الفعلي:

من الصعب قياس النشاط الفعلي بطريقة دقيقة لصعوبة إيجاد مؤشر دقيق لحسابه. إلا أنـه يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدات العمل في الأقسام المتجانسة، حيث أن عـددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي.

[1] دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[2] Burlaud Alin, Op.cit, P 81.

2-2- حجم النشاط العادي:

إن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس حجم النـشاط الفعلـي، بعـض المؤسسات تحدد النشاط العادي على أساس اعتبارات تاريخية، وبعضها على أسـاس تنبـؤات، والبعض الآخر على أساس الطاقة الإنتاجية.[1]

- على أساس تاريخي: عن طريق الاستفادة من النتائج الملاحظة المتعلقة بالفترات السابقة.
- على أساس تنبؤي كالاستناد إلى تقديرات حجم المبيعات.
- على أساس الطاقة الإنتاجية: يمكن للمؤسسة أن تعتمد على الطاقة الممكنة النظرية والتي تحدد على أساس إمكانيات الآلات والوسائل التقنية في حالة استعمالها عاديا دون توقف، أو الطاقة الممكنة الواقعية، والتي هي أقل من الطاقة الممكنة النظرية بسبب توقف الآلات عن العمـل في الحدود المسموح بها لإجراء الصيانة، وإصابات العمال وغيابهم المبرر.

حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15% إلى 25% حسب الحالات، ومن الأحسن استعماله لأنه يتناسب مع حجم النشاط الفعلي فكلاهما واقعيان.[2]

3- فروق التحميل العقلاني:

1-3- فرق تحميل التكاليف الثابتة:

لكي تكون نتيجة المحاسبة التحليلية موافقة لنتيجة المحاسبة العامة (المالية) يجب أن نأخـذ بعين الاعتبار فوارق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة كما يلي:

- حالة معامل تحميل عقلاني أكبر من الواحد(> 1) معناه وجود ربح زيادة الفعالية والـذي يجب إضافته إلى النتيجة التحليلية العقلانية.
- حالة معامل تحميل عقلاني أقل من الواحد (< 1)، معناه وجود تكلفة بطالة يجب طرحها في الأخير من النتيجة التحليلية العقلانية.

2-3- فروق المخزونات: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب يضاف إلى النتيجة، وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة.

---

[1] Burlaud. A & Simon.C; Op. cit; P 135.

[2] دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 117.

4- حساب النتيجة: تحسب النتيجة التحليلية الصافية الموافقة لنتيجة المحاسبة العامة كما يلي:

رقم الأعمال

- سعر التكلفة العقلاني

= النتيجة التحليلية العقلانية

+ ربح زيادة الفعالية

- تكلفة البطالة

= النتيجة التحليلية الإجمالية (الموافقة لنتيجة طريقة التكاليف الكلية)

+ الأعباء الإضافية

- الأعباء غير قابلة للتحميل

+ فوارق المخزون (إذا كانت قيمة المخزون الحقيقية أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني)

- فوارق المخزون (قيمة المخزون الحقيقية أصغر من قيمته بالتحميل العقلاني)

= النتيجة التحليليـة الصافيـة (الموافقة لنتيجة المحاسبـة العامـة).

5- نقد طريقة التحميل العقلاني:

1-5- الإيجابيات:

1- إلغاء أثر تغير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة؛

2- تحديد سعر البيع فيما يخص نظام الأوامر الإنتاجية؛

3- تحديد تكلفة البطالة والتي تبين عدم الاستغلال الكامل للطاقة المتاحة بالمؤسسة، وفي حالـة استمرار هذا الخلل على المؤسسة أن تتنازل عن الجزء غير المستغل من البنية، في حالة تحقيـق المؤسسة لوفرة نتيجة تجاوزها هذه الطاقة المتاحة، طريقة التحميل العقلاني تحسب لنا ربـح زيادة الفعالية؛

4- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلـب تحديـد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها.[1]

---

[1] Dubrelle Louis &Jourdain Didier , **"Comptabilité analytique de gestion"**, Dunod, Paris, 2000, P 223.

2-5- السلبيات:

1- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر.[1]

2- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة.

3- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة

برز استعمال هذه الطريقة لأول مرة سنة 1936 بالولايات المتحدة الأمريكية على يد Harris

1- مبدأ الطريقة: ذكر Guedg.N ثلاثة عناصر أساسية هي:[2]

1- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.

2- لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة.

3- التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.

4- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.

5- تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة.

2- عتبة المردودية (نقطة التعادل) Break even Point:

تتعلق بمستوى النشاط الذي يحقق نتيجة معدومة.[3] بعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى فيها الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية. كذلك في نقطة التعادل يتساوى الهامش على التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة.[4]

نميز بين نقطة التعادل بالكميات ونقطة التعادل بالقيمة.

---

1 Idem P 223.

2 Guedj Norbert& Colaborateurs, Op.cit, P 159-160.

3 Burlaud Alin, Op.cit, P 56.

4 Harper.W.M, Op.cit, P 199.

3- التحليل الرياضي لعتبة المردودية:

3-1- نقطة التعادل بالكميات (الكمية الحرجة):

هي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق المؤسسة بها نتيجة معدومة (تغطية كل التكاليف الثابتة و المتغيرة) أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة فإن مساهمتها الهامشية (سعر بيع الوحدة ناقص التكلفة المتغيرة للوحدة) ستصبح هي الربح الوحدوي.[1]

تحسب الكمية الحرجة كما يلي:

الهامش على التكلفة المتغيرة الكلية = التكاليف الثابتة

الكمية المباعة × الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة = التكاليف الثابتة

الكمية المباعة الحرجة (حجم التعادل) = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

3-2- نقطة التعادل بالقيمة (رقم الأعمال الحرج):

رقم الأعمال الحرج هو رقم الأعمال الذي يتساوى مع التكاليف الكلية، وتحسب كالتالي

عند نقط التعادل: رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

رقم الأعمال = (رقم الأعمال × نسبة التكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة

رقم لأعمال (1 – نسبة التكاليف المتغيرة) = التكاليف الثابتة

رقم الأعمال = التكاليف الثابتة / (1- نسبة التكاليف المتغيرة)

أو بعبارة أخرى:

رقم الأعمال الحرج = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة

3-3- نقطة التوازن: Equilibrium Point

هي نقطة التعادل المالية، يتساوى عندها الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية مضاف إليها قيمة الربح المستهدف، تسمى كمية المبيعات التي تحقق نقطة التوازن بالكمية المستهدفة.

الكمية المستهدفة = [التكاليف الثابتة + الربح المستهدف] / المساهمة الهامشية للوحدة *

[1] Idem, P 200.

* المساهمة الهامشية للوحدة هي نفسها الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة.

3-4- هامّ الأمان: Margin of Safety

يطلق هذا المصطلǴ عادة على الفرق بين نقطة التعادل ومستو؟ النشاط المتوقع أو الفعلي والذي يكون أعلى من مستو؟ النشاط في نقطة التعادل. [1]

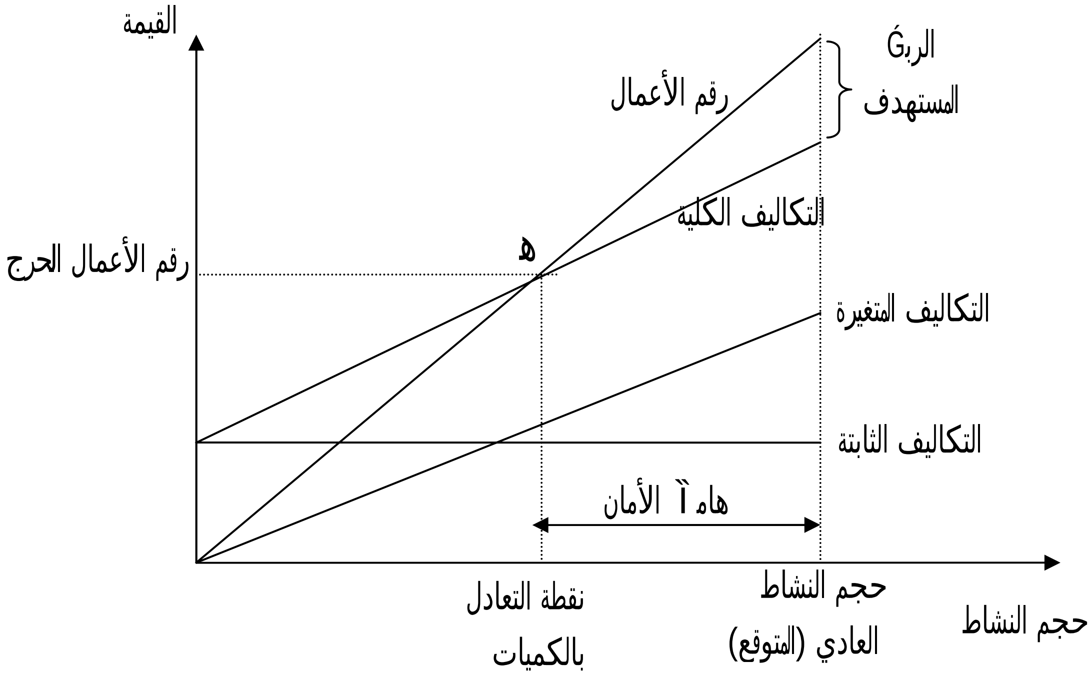
هامّ الأمان = حجم المبيعات الفعلية (المتوقعة) – حجم المبيعات الحرجة

3-5- حساب النتيǆة: تحسب النتيجة التحليلية وفق المراحل التالية:

رقـم الأعمـال
- التكاليف المتغيرة
= الهامّ على التكاليف المتغيرة
- التكاليف الثابتة
= النتيجة التحليليـة

4- التمثيل البياني لعتبة المردودية: يظهر التحليل البياني لعتبة المردودية وفق الشكل التالي:

شكل رقم (II-4): التمثيل البياني لعتبة المردودية



☐ربǴ
☐ خسارة

Source: Harper.M.W, Op-cit, P

1 Idem, P 193

5- افتراضات تحليل التعادل:

يقوم التحليل السابق على مجموعة من الافتراضات نلخصها كما يلي: [1]

1- مسلك الإيرادات والتكاليف دالتان خطيتان في مدى حجم مقبول للإنتاج.

2- يمكن تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة.

3- تظل التكاليف الثابتة كما هي دون تغيير على خريطة التعادل Break even chart.

4- تتغير التكاليف المتغيرة تغيرًا تناسبيا مع حجم الإنتاج (أي أن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة ثابت).

5- تظل الأسعار ثابتة خلال فترة التحليل.

6- أسعار المواد الأولية وعناصر الإنتاج الأخرى لا تتغير خلال فترة التحليل.

7- معدلات الكفاءة الإنتاجية لعوامل الإنتاج لا تتأثر بتقلبات الإنتاج.

8- يفترض هذا التحليل أن حجم الإنتاج هو الوحيد الذي يؤثر على التكاليف.

9- يغطي التحليل منتجا واحدًا أو يفترض أن تشكيلة المبيعات Sales Mix سيتم الاحتفاظ بها مع تغيرات الحجم.

10- التغييرات في المخزون السلعي غير كبيرة ومهملة.

6- نقد طريقة التكاليف المتغيرة:

6-1- المزايـا:

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء علـى إنتاج منتوج معين رغم تحقيقه لخسارة.
- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج. [2]
- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها. [3]

---

[1] نور أحمد، "المحاسبة الإدارية"، الدار الجامعية، بيروت، 1987, ص 139.

[2] موالي جمال، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[3] نور أحمد، "المحاسبة الإدارية"، مرجع سبق ذكره، ص 141.

2-6- العيـوب:

- لا تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات. فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل إلى التبويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد.[1]
- إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح المخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.[2]

المبحث الثالث: طريقة التكاليف على أساس النشاط

مدخل

نظرا للتقلبات الجديدة في العمليات الإنتاجية تغيرت بنية التكاليف عما كانت عليه سابقا، حيث انخفضت نسبة العمل المباشر إلى 10% في نهاية التسعينات وفي بعض الصناعات إلى أقل من ذلك مثل صناعة البرامجيات، وفي المقابل زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة. كما أن ظهور نظريات جديدة مثل Just-in-Time جعل المسيرين يبحثون عن تطبيق أسلوب يختلف عن الأساليب السابقة في مراقبة التكاليف واتخاذ القرار، وهو طريقة التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing التي أنتجتها مجموعة من الأكاديميين الأمريكيين على وجه الخصوص Cooper Robin, Kaplan Robert.

ولشرح هذه الطريقة سنتعرض إلى:

- تحليل الأنشطة؛
- كيفية تطبيق طريقة ABC؛

---

[1] رجراج عبد الزوهير، **"المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال"**، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000-2001، ص 56.

[2] موالي جمال، مرجع سبق ذكره، ص 59.

- تقييم لطريقة ABC.

المطلب الأول: تحليل الأنشطـة

1- تعريف النشاط Activity:[1]

النشاط كل ما يمكن وصفه بفعل في حياة المؤسسة من تركيب، إبرام عقد، إعداد موازنة، إصدار فواتير، زيارة زبون...

النشاط هو مجموعة من المهام الأصلية:

- أنجزها فرد و مجموعة
- تتطلب معرفة كيفية خاصة Specific Know-How
- متجانسة من حيث سلوك التكاليف والأداء Performance
- تسمح بإعطاء مخرجات إلى الزبون انطلاقا من مجموعة من المدخلات.

النشاط هو كل ما يقوم به أعضاء المؤسسة ساعة بعد ساعة، يوم بعد يوم، وكل ما يمثل جـوهر المؤسسة، كل هذه الأعمال يقوم بها الأجراء لأنهم يعرفون كيف يقومون بها ويعتقدون بـضرورة إكمالها.

2- تعريف المسار: Process[2]

نسمي مسارا مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل إذا مخرجات مادية أو غـير مادية شاملة Global.

حسب Pall.G.A (1987) عرف المسار على أنه :" تنظيم عقـلاني للأفـراد، المهـن، الطاقـة، التجهيزات، والسلوكات للنشاطات المصممة لإنتاج نتيجة نهائية معينة".

3- التقاطع مسـار / وظيفـة (Function / Process)

الوظيفة تجمع النشاطات حسب مهنة الأفراد داخل المؤسسة مثل وظيفة المحاسبة، بينما المسار يجمع النشاطات بغرض الوصول إلى هدف مشترك.

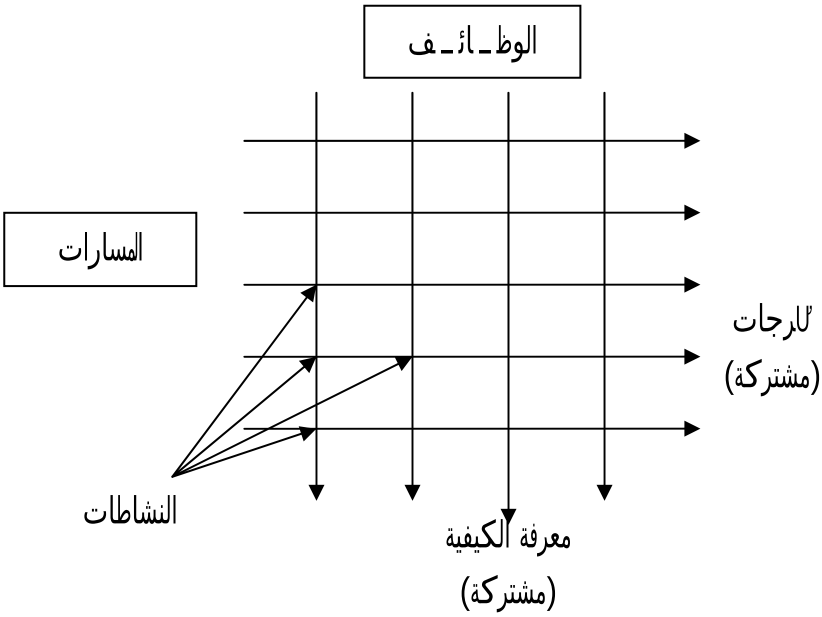
الشكل التالي يوضح هذه الفكرة:

---

1 LORINO PHILIPPE, **"Le Contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités"**, Dunod, Paris, 1991, P39-40.

2 Idem, P 39-40.

شكـل رقم (4-II): التقاطع وظيفـة / مسـار



المصـدر: Lorino Philippe, Idem, P 57.

4- تصنيفات النشاطات:

4-1- حسب طبيعتها:[1]

أ- نشاطات التصميم: تتعلق بتصميم منتوج، تقديم خدمة، مسار إنتاجي معين، نشاطات البحث والتطوير، التصنيع، التنظيم و التخطيط.

ب- نشاطات الإنجاز: تتعلق بإنجاز مهمة عملية ذات طبيعة دورية، انطلاقا من المراحل الـصناعية المختلفة إلى غاية إصدار فاتورة الزبون.

ج- نشاطات الصيانة: تتعلق بالصيانة بالمفهوم الواسع، صيانة الموارد الدائمة للمؤسسة، تجهيزات، معلوماتية، تكوين الأفراد، دعم تقني،... هي نشاطات وسيطية بـين نـشاطات التـصميم ونشاطات الإنجاز.

[1] Idem P 67.

4-2- حسب إجراء تقسيم التكاليف غير المباشرة:

حسب هذا الغرض اقترح Cooper.R تصنيف النشاطات إلى أربعة أصناف كالتالي: [1]

أ- النشاطات على مستوى الوحدة: هي النشاطات المنجزة كلما أنتجنا وحدة واحـدة (مثـل عملية التلحيم، الثقب)، عدد مرات إنجاز هذه النشاطات يتناسب مع عدد المواد المصنعة.

ب- النشاطات على مستوى الدفعة Batch: هي النشاطات المنجزة عند الانتهاء من كل دفعـة مصنعة مثل عملية تغيير وسيلة المراقبة على الدفعات.

ج- نشاطات دعم المنتوج: تشمل النشاطات المنجزة التي تسمح بصناعة منتوج معين، مثل إعداد قائمة المصطلحات Nomenclature، كمية الموارد الضرورية لهذه الأنشطة تزداد بازدياد عـدد المنتجات لكنها مستقلة عن كمية المنتجات المصنوعة.

د- نشاطات مساعدة (دعامية): هي النشاطات التي تسمح بالإنتاج لكـن لا يمكـن ربطهـا بالمنتجات مثل (الإضاءة، الحراسة، ترميم المباني...).

4-3- حسب سلسلة القيمة:

قسمها Porter.M النشاطات حسب علاقتها بسلسلة القيمة إلى:

أ- النشاطات الرئيسية: هي النشاطات التي تؤدي إلى خلق المنتج، بيعه وتحويله إلى الزبـون تتكون من خمسة أنواع هي:

- النشاطات اللوجستيكية الدعامية التي تتعلق بالمدخلات: هي النشاطات المرتبطـة باسـتلام، تخزين وتوزيع العناصر (المواد) الداخلة في تصنيع المنتوج.
- الإنتاج: هي النشاطات المرتبطة بتحويل هذه العناصر إلى منتج نهائي.
- النشاطات اللوجستيكية المتعلقة بالمخرجات: هي النشاطات التي تتعلق بتجميع وتخزين وتوزيع المنتجات إلى الزبائن.
- التسويق والمبيعات: هي النشاطات المتعلقة بالطرق المختلفة التي يمكن للزبـون مـن خلالهـا الحصول على المنتجات كما تحثه على شرائها.
- الخدمات: هي النشاطات المتعلقة بلوازم خدمة معينة من أجل الحفاظ على قيمة المنتجـات أو زيادتها.

---

[1] Le Mestre Patrick, **"De l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue"**, Revue Française de comptabilité, N° 319, édition E.C.M, Paris, Février 2000, P 50.

ب- النشاطات المساعدة: هي النشاطات الضرورية لتكملة النشاطات الرئيسية وهي أربعة:

- التموين: هي النشاطات المتعلقة بالطرق التي تسمĠ لنا بالحصول علـى العناصـر المختلفـة الضرورية للتصنيع وبيع المنتجاتΰ
- التطوير التكنولوجي: النشاطات المتعلقة بتحسين المنتجات أو الطرق التي تـؤدي إلى خلـق المنتجات (التكنولوجيا بالمعنى العام: البحث والتطوير، معلوماتية التسيير...)ΰ
- تسيير الموارد البشرية: النشاطات المتعلقة بالتوظيف والتدريب، التشغيل، الترقيـة، مكافـأة الأفرادΰ
- هيكلة المؤسسات، نشاطات الإدارة، التخطيط، المحاسبة، المالية وتسيير الجودة.

4-4- النشاطات المباشرة وغير المباشرة: [1]

أ- النشاطات المباشرة: النشاطات المدمجة بصفة مباشرة في عملية خلق قيمة[2] بالنسبة للزبونΰ

ب- النشاطات غير المباشرة: تمكن من الممارسة المستمرة للنشاطات المباشرة (صيانة)ΰ

ج- ضمان الجودة: هي النشاطات التي تضمن جودة النشاطات الأخرى (المتابعة).

المطلب الثاني: تطبيق طريقة ABC

1- أسباب ظهور ABC:

وجه Kaplan.R انتقادات إلى الطرق التقليدية خصوصا في مجال تحميل التكـاليف غـير المباشرة منها: [3]

1- اشتقت طرق معالجة التكاليف من أنظمة المحاسبة المالية، وبالتالي فقد ركزت علـى تقيـيم المخزون وتكلفة البضاعة المباعة أكثر من اهتمامها بتقديم معلومات ذات دلالة عن تكلفـة المنتج.
2- تستخدم نظم التكاليف التقليدية أسسا مرتبطة بحجم الإنتاج مثل ساعات العمل المباشـرة، ساعات تشغيل الآلات، في تحميل التكاليف غير المباشرة على الإنتاج بما في ذلك تكـاليف تصميم المنتج وتكاليف تجهيز الآلات وغيرها من النشاطات التي لا ترتبط تكلفتها بالتغير في

[1] Teller Robert, Op.cit, P 62.

[2] أي القيمة التي يكون عندها الزبون مستعدا لدفع مبلغ معين مقابل أن تعرضها عليه المؤسسة.

[3] نور أحمد، **"مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية"**، مرجع سبق ذكره، ص 148-149.

حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى عدم دقة معلومات قياس تكلفة الإنتاج أو الرقابة عليها، خاصة في ظل التطور التقني في تكنولوجيا الإنتاج، وما ترتب عليه من انخفاض دور العمالة المباشرة.

3- عدم اتضاح العلاقة السببية بين تكلفة المنتج واستخدامات الموارد، أي عدم وضوح العلاقـة سبب/أثر Cause / effect.

2- مبدأ طريقة ABC: [1]

1- توزع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (وليس المنتوج).

2- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفـة Cost Object أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.

3- مراحل تطبيق طريقة ABC:

تكاليف البنية (التكاليف الثابتة) تشكل كذلك موارد للمؤسسة، إن توضيح استهلاك تكاليف البنية يعني النظر إليها على أنها تكاليف متغيرة.

طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل تمر بأربعة مراحل هي: [2]

1- كل التكاليف المتعلقة بنفس النشاط تجمع في نفس حساب النشاط.

2- يجب البحث عن العوامل المفسرة لتغيـر التكاليف بالنسبة لكل نشاط أو مـا يعرف بـ Cost driver لأنها تعبر عن السببية.

3- كل النشاطات التي لها نفس مفسر التكلفة cost driver تجمع في نفس "مركـز التجميـع" Homogeneous Cost Pools ، الانتقال من المرحلة الثانية إلى المرحلة الثالثة لا يتم إلا بتقـاطع النشاطات مع "مفسرات التكلفة".

4- مجموع تكاليف "مركز التجميع" تقسيم عدد مفسرات التكلفة المتعلقة بالمركز نفسه يعطـي لنا التكلفة الوحدوية.

5- تكلفة المنتج هي مجموع قيمة استهلاكات المنتج من التكاليف المباشـرة ومـن مفـسرات التكاليف القادمة من مراكز التجميع والضرورية لإنتاج المنتوج.

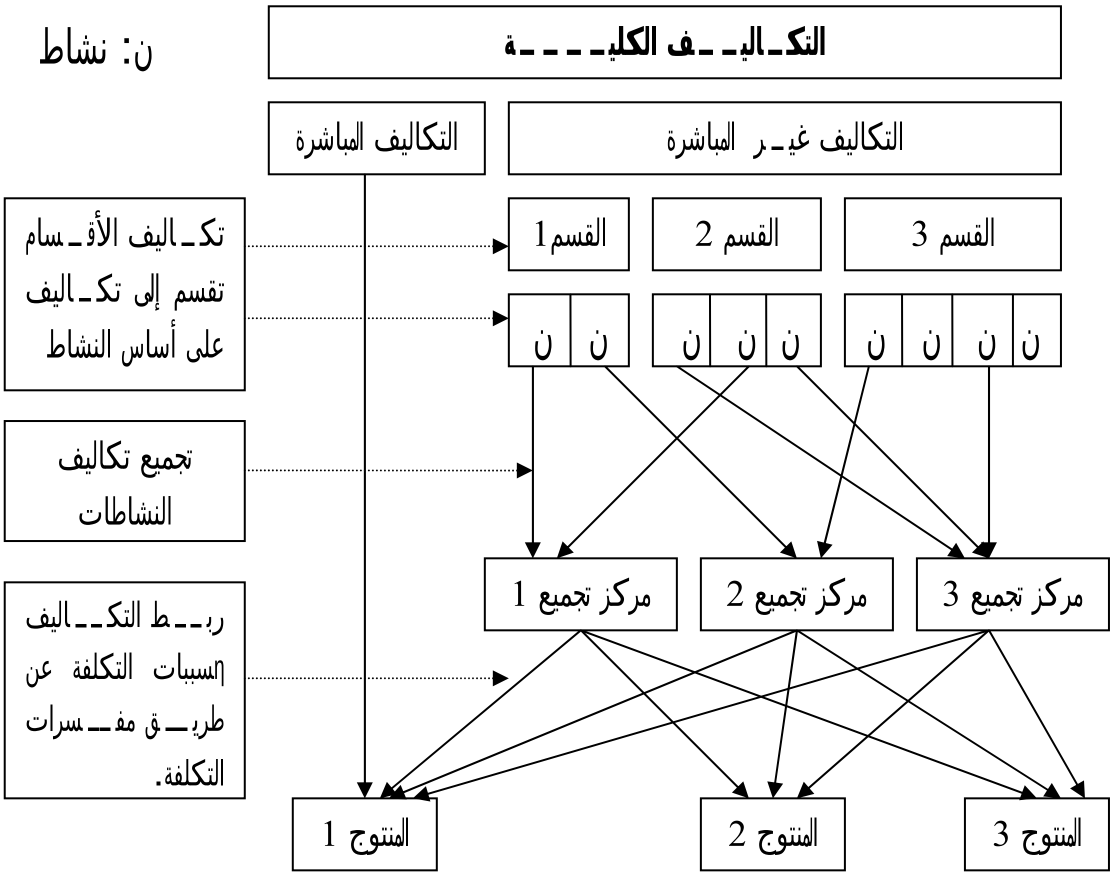
ملاحظة التمييز بين الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية يصبح بدون معنى.

---

[1] Vlasselaer Michel, **"Le pilotage d'entreprise, des outils pour gerer la performance future"**, Public Union édition, 1997, P 89.

[2] Saada Toufic & autres, Op.cit, P 113-114.

شكل رقم (5-II): معالجة التكاليف حسب ABC



المصدر: Saada, Toufic, Idem, P 114.

4- شروط تطبيق طريقة ABC:

من أجل مواجهة العراقيل التي يتعرض لها تطبيق طريقة ABC في المؤسسات حدد كل من Ness Joseph & Cucuzza Thomas بعض الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لـضمان نجـاح ABC بالمؤسسة كما يلي: [1]

1- يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه.

2- يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC.

3- من أجل إقناعهم يجب على المؤسسة أن تصمم بعناية برنامجها آخذة بعين الاعتبار ثقافتـها وخصوصياتها.

---

[1] Cucuwza Thomas & Ness Joseph, **"Exploiter pleinement le portentiel de l'ABC"**, Article, Harvard Business Review, édition d'organisation, Paris, 1999, P 70.

4- يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنـامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتماء وراء الطرق القديمة فـي حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في ABC.

5- النظم المحاسبية القديمة يجب أن تتخلى عنها المؤسسة بأسرع ما يمكن.

6- أنظمة التقييم والمكافآت يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABC.

7- العملية اليومية في اتخاذ القرار يجب أن تعدل باستمرار.

وعدم احترام هذه المراحل سبب جوهري لفشل ABC، ويضيف الباحثان:[1]

8- يجب إدماج ABC ضمن الأنظمة المالية وأنظمة تقييم الأداء المؤسسة.

9- إذا لم يتم تحديث Actualisation معلومات ABC وإذا لم يتم مقارنتها بالميزانيات المالية أو إذا لم يتم التعامل معها كأرقام رسمية، إذ لا يجب الاندهاش إذا رجع المسيرون إلى النظام القديم، فوجودهما معا (النظام القديم ونظام ABC) مستحيل لأنه سيتغلب أحدها على الآخر.

المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف على أساس النشاط

1- الأفكار الجديدة التي جاءت بها طريقة ABC:

سأذكر أهم الأفكار التي جاءت بها طريقة ABC كالتالي:

1- التسيير بالنشاطات يمكّن من توضيح ما يجري داخل المؤسسة ويسمح بالتحكم الأحـسن في المسارات إنتاج – توزيع التي تقوم بها المؤسسة، ويأخذ بعين الاعتبار التباينـات المختلفـة للنشاطات ويسمح بإنشاء وسائل مراقبة التسيير (حـساب التكـاليف، لوحـة القيـادة، المؤشرات) التي تساهم في تتبع الآداء المحقق في أحسن الظروف في كل مستوى.[2]

2- تتمثل قوة ABC في السماح بالقيام بأحسن تشخيص للمسببات الأصلية للتكـاليف والآداء داخل المؤسسة. ABC تسمح بعقلانية التنظيم داخل المؤسسة والاستعمال الأحسن للمـوارد المتاحة. فهي تهتم بالثنائية (تكلفة / قيمة).

---

[1] Idem; P 89-90.

[2] Le Nestre Patrick, **"de l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue"**, Article, Op.cit, P 54.

-3 مفهوم النشاط يتلاءم مع الجودة الشاملة والتي تحدد هدفين رئيسيين، القيام بالمهام بصفة صحيحة من أول مرة، وتقدم مسار للتحسين الدائم، وبهذا يسهل التسيير بالنشاطات بصفة كبيرة في تقييم تكاليف اللاجودة وتكاليف الحصول على الجودة. [1]

-4 لا نبحث في طريقة ABC على تقييم تكاليف المنتجات النهائية فقط، بل تهدف الطريقة أيضاً إلى تقييم تكاليف كل العناصر وتقدم منفعة إلى المسؤولين بغية اتخاذ القرار، وبهذا تسمح الطريقة بالقيام بتحليل تابع لعدة متغيرات تتمثل في مواضيع التكلفة، إذا هذا التحليل يتعلق بعدة انشغالات. [2]

-5 أوضح Porter.M أهمية مفهوم النشاط في دراسة التموضع التنافسي لمؤسسة ما، حيث يمكن لها أن تبحث عن ميزة تنافسية على مستوى عدة نشاطات التي تشكل سلسلة القيمة. عن طريق النشاطات تتمكن المؤسسة من تصميم، صناعة، تسويق، وتدعيم منتجاتها، إذاً تحليل مصادر الميزة التنافسية يمر باختبار نشاطات المؤسسة وتفاعلاتها، هذا التحليل هو أساس وجود سلسلة القيمة بهدف تجزئة المؤسسة إلى عدة نشاطات تتناسب مع الاستراتيجية، من أجل فهم سلوك التكاليف واستخراج المصادر الموجودة والاحتمالية للتمييز. [3]

-6 تسمح ABC بتحليل الثنائية تكلفة-قيمة، وبالتالي إمكانية اتخاذ قرار حذف النشاطات التي تكون تكلفتها أكبر من قيمتها والإبقاء على النشاطات التي تكون قيمتها أكبر من تكلفتها.

-7 تقدم لنا ABC نظريتين متكاملتين لغرض اتخاذ القرار هما تسيير التكاليف وتسيير النشاطات كما يلي: [4]

يتعلق تسيير التكاليف بـ:

- تكاليف المنتجات؛
- ربحية الزبائن؛
- الربحية على طوال دورة حياة المنتجات.

---

[1] Bescos Pierre Laurent, Mendoza Carla, **"le management de la performance"**, edition comptable Malesherbes, Paris, 1996, P 36.

[2] Idem, P 37.

[3] Teller Robert, Op-cit, P 60-61.

[4] Reslos Pierre- Larent, Op-cit, P 46.

يتعلق تسيير النشاطات بـ :

- تحليل المسارات
- تحليل سلسلة القيمة
- تحليل الموازنات عن طريق الأنشطة
- التخطيط أو إعداد المشاريع عن طريق الأنشطة
- اختيار المشاريع
- دراسة مستويات الأنشطة
- لوحة القيادة.

2- الصعوبات التي تواجه طريقة ABC:

1- من بين المشاكل المواجهة عند تطبيق ABC قضية تقييم الوقت والجهد الضروريين لاستجواب الأفراد والحصول على المعطيات. [1]

2- تعديل نظم معلومات التكاليف يمكن أن يكون له آثار خطيرة على ثقافة المؤسسة، مما يجعل الإدارة العليا غير جاهزة لإحداث تغيير جذري. [2]

3- في الدراسة الميدانية التي قام بها Ness.T & Cucuzza.N على مؤسستي Chrysler & Safety-Kleen ذكر أنه عندما أرادتا المؤسستان تطبيق ABC لأول مرة تعرضتا إلى عدة مقاومات داخلية على كل المستويات، حيث اعتقد بعض الأفراد أنهم سيفقدون سلطتهم، والبعض الآخر خشي من اكتشاف عدم فعاليته التي يخفيها النظام القديم، والبعض يرفض كل ما هو جديد، والكثير من الإطارات خاصة الذين يعتقدون بإرغامهم على تطبيق ABC في العمليات التي يقومون بها. [3]

---

1 Dayole David, **"la maitrise des couts, une approche globale,** édition d'organisation, Paris, 1996, P 114.

2 Idem, P 114.

3 Cucuzza Thomas & Ness Foseph, **Exploiter plainement le potentiel de l'ABC**, Article, Op-cit, P 77.

3- مقارنة بين طريقة التكاليف المتغيرة و الكاملة و ABC:

جدول رقم (2-II): المقارنة بين طريقة التكاليف المتغيرة الكلية والتكاليف على أساس النشاط

طريقة التكاليف على أساس النشاط	طريقة التكاليف المتغيرة	طريقة التكاليف الكلية
1- المنتج يستهلك النشاطات التي تستهلك الموارد	المنتج يستهلك الموارد	المنتج يستهلك الموارد
2- تجمع تكاليف النشاطات داخل مراكز التجميع (ليس هناك معنى لتقسيم المراكز إلى الثانوية والرئيسية).	توزع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل (مع أهمية الفصل بين الثانوية والرئيسية)	توزع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل (مع أهمية الفصل بين الثانوية والرئيسية)
3- يقول Kaplan.R "ليست التكاليف هي الثابتة لكن التسيير" وليس هناك ثابت إلا التكاليف المتغيرة، وليس هناك تغير إلا التكاليف الثابتة" وهذا متغير على المدى الطويل وإن التكاليف التي تطبق عليها ABC هي التكاليف غير المباشرة[1]	ترتكز على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.	ترتكز على الفصل بين التكاليف الكلية المباشرة والتكاليف غير المباشرة.
4- تحسب تكاليف مواضيع التكلفة على أساس النشاط	تحسب سعر التكلفة المتغيرة للمنتج.	تحسب سعر التكلفة الإجمالي للمنتج.
5- تقدم معلومات للرقابة حيث تحدد النشاطات ذات القيمة المضافة الموجبة من النشاطات ذات القيمة المضافة السلبية.	تقدم معلومات للرقابة تتمثل في الهامش على التكاليف المتغيرة لكل وحدة من أجل تحديد عتبة المردودية.	تقدم معلومات للرقابة تتمثل في ربح الوحدة الواحدة من المنتجات.
6- يمكن استعمالها لاتخاذ القرارات طويلة الأجل.	يمكن استعمالها لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل.	تفيد خاصة في عملية تقييم المخزونات.

المصدر: من إعداد الطالب.

---

[1] Vlasselaer Michel, Opcit, P 126.

المبحث الرابع: استعمال معلومات محاسبة التكاليف في الرقابة واتخاذ القرار

المطلب الأول: استعمال معلومات محاسبة التكاليف في الرقابة

1- الحلقة السيبرنتيكية:

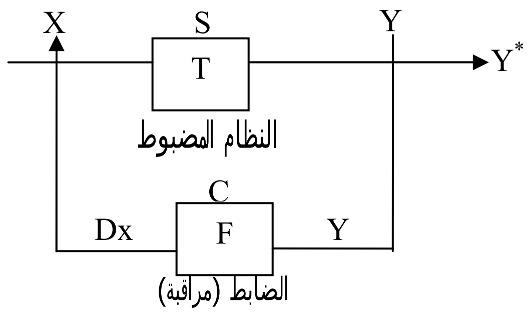
ظهر علم السيبرتيكية Cybernetics Science على يد العــالم الرياضــي Weinner Norbert أستاذ الرياضيات لمعهد التكنولوجيا لماساشوشات MIT. لكن للسيبرنتيكية جــذور في التــاريخ، حيث أن أول نص شرح حركية التغذية العكسية Feedback موجود لمقال نشره Maxwell Clerk سنة 1868 وفي سنة 1948 نشر Weinner.N كتابه "Cybernetics" وهذا المصطلح اشتقه من الكلمة اليونانية "Kybernets".[1]

عرف Weinner.N السيبرنيتيكية بأنها: "علم الاتصال والمراقبة في الكائن الحي وغير الحي". وحتى تكون السيبرنيتيكية فعالة يجب توفر الشرطين التاليين:[2]

- اعتبر Derosnnay أن الأنظمة يجب أن تكون ذات طبيعة معقدة.
- كما اشترط Von Bertalanffy ضرورة توفر حلقة الحركة العكسية Retroaction فهي أســاس السيبرنيتيكية.

الانتقال الملموس لقوانين السيبرنيتيكية إلى الاقتصاد والأنظمة الاجتماعية بصفة عامة كان على يد العالم الفيلسوف الإنجليزي Beer Stafford الذي نــشر ســنة 1959 كتابــه "Cybernetics and Management" وظهر بعدها سنة 1961 كتاب للعالم Forrster تحت عنوان "Industrial dynamics" بعد برنامج من الأبحاث لجامعة MIT.[3]

تظهر معادلة التغذية العكسية للنظام كما يلي:



---

[1] Cuendet Gaston, **"Dynamique de la gestion, Cybernetique, decision et trajectoire,** Press polytechnique, Remande, Lausanne, 1982, P 121.

[2] Idem, P 125.

[3] Idem, P 127.

قبل عملية التغذية العكسية لدينا:

في النظام S: $Y = TX$ ----- $T = Y / X$

في النظام C: $DX = FY$

بعد عملية التغذية العكسية يكون لدينا:

$$Y = T\,(X + DX)$$
$$Y = T\,(X + FY)$$
$$Y = TX + TFY$$
$$Y - TFY = TX$$
$$Y\,(1-TF) = TX$$
$$\mathbf{Y = (1 / 1-TF) \,.\, TX}$$

إذا أردنا أن يكون الانحراف معدوما يجب أن يكون $TF = 0$.

2- الرقابـــة:

2-1- تعريف الرقابـة:[1]

الرقابة Control هي تطبيق السياسات والإجراءات لتوجيه ضبط وتنسيق الإنتاج، الإدارة، ونشاطات الأعمال الأخرى لغرض تحقيق أهداف المؤسسة.

في معناها العام، الرقابة تتعلق بالمسارات Processes التي تتكيف بها النظام مع محيطه، أي أنها نظام ضبط ذاتي Self regulating system.

2-2- النموذج العام للرقابة:

إذا اعتبرنا أن الرقابة تهدف إلى ضمان أن النشاطات تسير وفق ما هو مرغوب فيه، فإنــه يمكن تحديد أربعة مراحل للرقابة وهي:[2]

أ- تحديد المقاييس: بدونها لا يمكن القيام بأي عملية رقابة فعالة، هذه المعايير أو الأهداف يجــب أن يشرحها التخطيط بشكل يسمح من قياسها وتحديد كميتها، هذه المعايير تؤخذ كمرجــع قياسي.

ب- حساب النتيجة: يعتمد قياس النتيجة على مؤشرات خاصة ويتعلق بعدة متغيرات هامة.

---

[1] Emmanuel Clive, and others, **"Accounting for management control"**, second edition, chapman and hall, London, 1991, P 08.

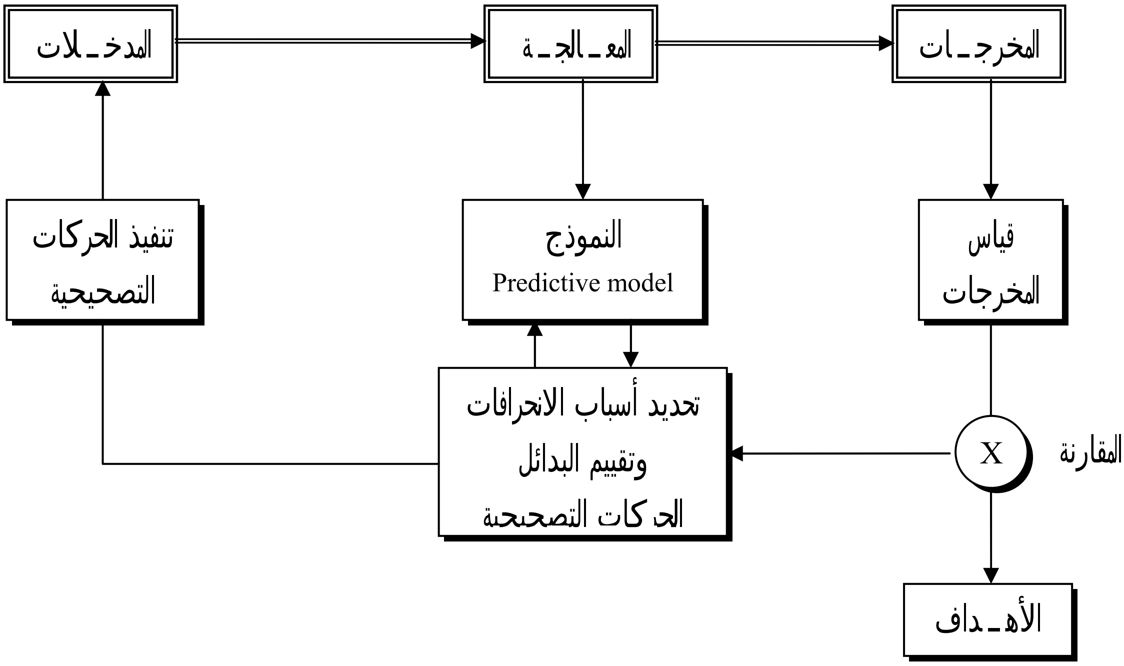
[2] Cuendet Gaston, Op-cit, P 227.

ج- تحليل الانحرافات: اعتماداً على المعايير والمقاييس المحددة مسبقاً، فإنه موجه النظم يقارن بين ما كان مرغوب فيه وما هو فعلي، بين المخطط والمنجز. تتمثـل مـسؤوليته في تحليـل هـذه الانحرافات قبل إعطاء أي أمر.

د- التصحيحات: السلوك السيبرنيتيكي في هذه المرحلة هو عندما ينحرف المسار عن مـا هـو مرسوم له، لا يحقق النظام أهدافه، يجب أن يتم إجراء تعديلات معينة.

يوضح الشكل التالي النموذج العام للمراقبة.

شكل رقم (7-II): النموذج العام للمراقبة



المصدر: Emmanuel Clive and others, Op-cit, P 08.

3- مراقبة التسيير:

3-1- تعريف مراقبة التسيير:

عرف Lowe.E.A مراقبة التسيير Management Control بأنها نظام معلومات يبحث ويجمع بين المحاسبة والتغذية العكسية، يصمم للتأكد من أن المؤسسة تتكيف مع محيطها، وأن الـسلوك العملي لعمالها يقاس بالرجوع إلى مجموعة من الأهداف العملية التي تتناسـب مـع الأهـداف الشاملة.[1]

[1] Idem P 08.

عرف Anthony.R مراقبة التسيير بأنه مسار يضمن عن طريقه المسيرون بأنه قد تم الحصول على الموارد واستعمالها بفعالية وكفاءة في تكملة (تحقيق) الأهداف.[1]

وعليه تتعلق مراقبة التسيير بالمواضيع الاستراتيجية والعملية، فالتخطيط والمراقبة هما وجهان لعملة واحدة.

2-3- مهام مراقبة التسيير في المؤسسة:

في سنة 1949 نشر معهد مراقبي التسيير في الولايات المتحدة الأمريكية تصوره لنظام مراقبة التسيير من خلال سبعة وظائف من بينها وظيفتين أساسيتين:[2]

- إعداد وتنسيق وتسيير مخطط ملائم لمراقبة العمليات وذلك على أساس اعتبار مراقبة التسيير عضواً أساسيا في الإدارة؛
- مراقبة الإنجازات بمخططات النشاط والمعايير، مع ملاحظة وتفسير النتائج لكل مستويات النشاط في المؤسسة.

فضلا عن ذلك فإن مراقب التسيير مكلف بالمناقشة مع كل أعضاء الإدارة والتفكير في السياسة العامة والمشاكل الجبائية، والإشراف على العلاقات مع الإدارة العامة، وضمان الحماية المالية للأصول وتحليل المحيط وأثره على المؤسسة.

مهمة مراقبة التسيير تصميم نظام معلومات بإجراءاته التنظيمية الرسمية ومقاييسه العقلانية، وفعاليته لتجنيد الطاقات وتحسينها مما يسمح للمؤسسة أن تحسن أداءها بطريقة مستمرة.

4- المراقبة الداخلية:[3]

حسب المعيار الدولي (IFAC N° 6) نظام المراقبة الداخلية هو مخطط تنظيم الطرق والإجراءات التي تعدها مديرية وحدة معينة لغرض تحقيق الأهداف المسطرة وضمان:

- أن الأعمال تجري بصفة فعالة ومنتظمة في حدود سياسة المؤسسة؛
- الحفاظ على الأصول؛
- اكتشاف الغش والأخطاء؛
- الوثائق المحاسبية كاملة وصحيحة؛
- إعداد المعلومات المالية في الآجال المحددة.

---

[1] Teller Robert, Op.cit, P 09.

[2] حواس صالح، مرجع سبق ذكره، ص 90.

[3] Lauzel Pierre et Teller Robert, **"Contrôle de gestion et budgets"**, Sirey édition, Paris, 7ème, 1994, P 24.

4-1- المراقبة الداخلية على المواد:

إن نظام الرقابة الداخلية على المواد يتمثل في الدورة المستندية لهذه المواد وهي: [1]

- طلب الشراء: يعد طلب الشراء عندما ينخفض مستوى المخزون إلى حد الأمان.
- أمر الشراء: يتوفر لدى قسم المشتريات بيانات تفصيلية عن الموردين وعلى أساسها يتم إصدار أمر الشراء.
- استلام المواد: عند استلام المواد يتم التحقق من مدى مطابقتها لأمر الشراء.

ونعتمد في مراقبة حركة المخزونات على عملية لجرد:

- الجرد: عبارة عن عملية حصر المواد حسب نوعيتها، وزنها، عددها في المخازن والمستودعات وإثباتها في قوائم الجرد.[2]

وهناك نوعان من الجرد:

1- الجرد المستمر: كيفية تنظيم ومسك حسابات المخزونات لمتابعة حركاتها بشكل يسمح بمعرفة ما في المخزن كما وقيمة بصفة مستمرة

2- الجرد الدوري: هدفه معرفة استهلاك المدة وفق المعادلة التالية:

استهلاكات المدة = مخزون أول المدة + إدخالات المدة – مخزون آخر المدة

4-2- تقييم المخزونات:

أ- تقييم المدخلات: تقيم المشتريات بتكلفة شرائها، وتقيم المنتجات بتكلفة إنتاجها.

ب- تقييم المخرجات: بما أنه عادة ما تقيم المدخلات بأسعار مختلفة، فإن المخرجات تحتـاج إلى معالجة خاصة وفق عدة طرق هي: طرق النفاذ، طرق المتوسطات، طريقة التكلفة التعويضية.

طرق النفاذ: نذكر الطريقتين التاليتين:

- طريقة ما يصل أولا يخرج أولا: معروفة باسم FIFO وهي اختصار (First in First Out) حيث تقيم الاستهلاكات وفق تكلفة الكميات التي دخلت أولا إلى المؤسسة، فإذا ما نفذت هـذه الكمية تلجأ المؤسسة إلى قيمة تكلفة الكميات التالية وهكذا.

---

[1] الجبالي محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[2] رجراج عبد الزوهير، المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000-2001، ص 45.

- طريقة ما يدخل أخيراً يخرج أولاً: معروفة باسـم LIFO (Last in First Out)، حيـث تقـيم الاستهلاكات وفق تكلفة الكميات التي دخلت أخيراً إلى المؤسسة، فإذا مـا نفـذت هـذه الكميات تلجأ المؤسسة إلى قيمة تكلفة الكميات التي دخلت قبلها وهكذا.

طرق المتوسطات: نذكر الطريقتين التاليتين

- طريقة متوسط التكلفة المرجح للفترة: تقيم وفق هذه الطريقة كل استهلاكات بقيمة مشتركة هي متوسط التكلفة المرجح للفترة، يحسب كما يلي:

$$\text{متوسط التكلفة المرجح للفترة} = \frac{\text{تكلفة المخزون أول المدة + تكلفة مدخلات المدة}}{\text{كمية المخزون أول المدة + كمية مدخلات المدة}}$$

- طريقة متوسط التكلفة المرجح المتحركة: يحسب كما يلي

$$\text{متوسط التكلفة المرجح المتحركة} = \frac{\text{تكلفة المخزون الموجود + تكلفة المدخلات الجديدة}}{\text{كمية المخزون الموجود + كمية المدخلات الجديدة}}$$

طريقة ما يدخل لاحقا يخرج أولا NIFO (Next In First Out) هي تكلفة المخزون المشتري القادم، أي يتم تقييم الاخراجات بالسعر الذي ترتقب المؤسسة دفعه عند عملية الشراء القادمة، القريبة.

3-4- الرقابة على تكلفة اليد العاملة:

يمكن أن تطبق الرقابة على تكلفة اليد العاملة من خلال التنسيق بـين نظـام المعلومـات المحاسبي وباقي نظم المعلومات الإدارية الأخرى، ويمكن تحديد إجراءات ضبط ورقابة هذه التكلفة من خلال المراحل التالية:

1- تخطيط الاحتياجات من اليد العاملة واتخاذ الإجراءات التنفيذية لتوفيرها، ويتولى هذه المهمـة إدارة الموارد البشرية بالتعاون مع الإدارات الأخرى كإدارة الإنتاج وإدارة التسويق. [1]

2- استخدام اليد العاملة وحساب الوقت المستغرق في لأداء النشاطات المختلفة.

3- يقوم المحاسب بحساب الأجور الإجمالية والصافية لكل عامل.

[1] ذبياني السيد عبد المصور، نور أحمد، "**التكاليف في المنشآت الصناعية**"، مؤسسة شباب الجامعية، الإسكندرية، 1989، ص 465.

4- المقارنة بين تكلفة اليد العاملة والمهام المنسوبة إليها لتحديد ما إذا كان هناك ملاءمة بين الأجور المدفوعة وكيفية القيام بالمهام الموكلة إلى أصحابها (بمثابة تغذية عكسية).

4-4- التكاليف القابلة للرقابة:

عموما يمكن تصنيف التكاليف القابلة للرقابة داخل المؤسسة كما يلي:

أ- التكاليف الملزمة: Committed Costs [1]

تنتج التكاليف الملزمة عن ملكية[2] المصانع والمباني والمعدات والتنظيم الأساسي، والأسلوب المحاسبي لرقابة هذا النوع من التكاليف يتمثل في موازنة الإنفاق الرأسمالي، وبالطبع فإن نطاق أو فترة التخطيط لهذه التكاليف والتغذية العكسية للمعلومات المتعلقة بهذه التكاليف تكون طويلة الأجل، تتسم تقديرات هذه التكاليف بدرجة عالية من عدم التأكد، كما أن قيمتها تكون كبيرة جدا وتتأثر كثيرا بتقديرات المبيعات طويلة الأجل، ومن ثم فإن التخطيط طويل الأجل يعد المدخل الرئيسي للتحكم في هذه التكاليف وليس الرقابة اليومية عليها.

لو افترضنا انخفاض مستوى نشاط المؤسسة إلى الصفر لسبب معين مثل نفاذ المواد الأولية، فإننا سنجد أن التكاليف الثابتة الملزمة هي كل تكاليف المؤسسة التي تستمر في الحدود، ولا يمكن تخفيضها دون المساس بقدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف طويلة الأجل، فهي أقل استجابة من التكاليف الثابتة الأخرى لدرجة التغير في النشاط.

إن الهدف الرقابي لهذا النوع من التكاليف هو عادة زيادة الاستغلال الحالي للطاقات والإمكانيات، هذا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة صافي الدخل.

هناك جانب آخر للرقابة على التكاليف الملزمة هو أن المتابعة Fllow-Up تكون مطلوبة للتحقق من أن استغلال الإمكانيات يتفق وما اتخذ من قرارات لتخصيص هذه الإمكانيات.

ب- التكاليف الهندسية: Engineered Costs [3]

التكاليف الهندسية هي أي تكاليف يكون لها علاقة واضحة ومحدودة بمقياس النشاط المحدد والمختار، ويمكن عادة ملاحظة هذه العلاقة وتحديدها ماديا مثل تكاليف المواد الأولية وكثيرا من

---

[1] تشارلزت هورنجرن، "**محاسبة التكاليف مدخل إداري**"، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر، الرياض، 1981، ص 241-242.

[2] الملكية عن طريق شراء أو إنتاج المؤسسة لصالحها.

[3] نفس المرجع، ص 243.

اليد العاملة، والأسلوب المحاسبي الرئيسي في رقابة هذا النوع من التكاليف هو الموازنة المرنة، كما أن فترة التغذية العكسية للمعلومات المتعلقة بهذه التكاليف قصيرة، والإسراف في المـواد الأوليـة يمكن رقابته وضبطه لكل وحدة يتم إنتاجها.

4-4- التكاليف الاختيارية:

تنشأ التكاليف الاختيارية عن قرارات التخصيص الدورية، والتي ليس لها علاقة مثلى محددة يمكن إثباتها بين المدخلات والمخرجات، مثل تكاليف الإعلان، والعلاقـة العامـة، التـدريب، الخدمات الاستشارية، حيث نادرًا ما تستطيع المؤسسة تحديد القيمة الصحيحة الواجب إنفاقهـا، أي لا تكون متأكدة من مقدار التكلفة الكافي، فهي تتعلق بعمليات يصعب تفهمها والتي يطلـق عليها أحيانًا الصناديق المغلقة (أو العلب السوداء) (Black Boxs).[1]

إن القيمـة النهائية للتكاليف الاختيارية المخططة طبقـا للموازنة ليست إلا أقصى مبلغ أو قيمة إجمالية يجب تحملها، هذه القيمة هي نتيجة تفاوض أي نتيجة لدرجة الإقناع، لا التحليل الحاسم، ومن هنا فإن مهارات الإقناع الفردية تمثل المدخل الأساسي عند إعداد الموازنة.

الرقابة على هذا النوع من التكاليف لا يعني فقط التأكد من أن المبلغ المحدد قد صرف كليًا إلى من يستحقه، لكنهما تذهب إلى أبعد من هذا، أي إلى الجدوى من هذا المبلغ المصروف، فمثلًا قد يتم تحمل تكاليف إعلان ما ليس له أي أثر على نفسية المستهلك، كما قد تدفع المؤسسة مـصاريف التدريب لكن دون أن يستفيد عمالها من مستوى عال من المعرفة الفنية.

المطلب الثاني: اتخاذ القرار

1- حالات المشكل Problem Situations :

Jackson.M.C و زميله Keys يصنفان حالات المشكل وفق بعدين هما:

التعقيد Complixity وتضارب Divergence القيم والمنافع، حيث يفهم التعقيد علـى أنـه عـدد العناصر وتفاعلاتها فيما بينها، عناصر قليلة، محددة بصفة جيدة، خطية، تفاعلات ثابتة تدل على

---

[1] نفس المرجع، ص 243-244.

تعقيد ضعيف. عناصر عديدة، علاقات متداخلة كثيرة فيما بينها حركية، وغير مفهومة بصفة جيدة في محيط عاصف تدل على تعقيد كبير وعال.[1]

يمكن التمييز بين نوعين من التعقيدات هي:[2]

- تعقيدات تقنية: تتمثل في التعقيدات ذات الطبيعة الفيزيائية، الرياضية، أو المعلوماتية التي تتعلق بالمشكل.
- تعقيدات اجتماعية / إنسانية: تتمثل في العلاقات المتداخلة بين الشركاء (حملة الأسهم).

فما دامت المؤسسة تستمر في عملياتها فإنها ستتعرض باستمرار إلى المشاكل، مما يتطلب إيجاد حلول لها باستمرار، وهكذا فعليها اتخاذ قرارات باستمرار لتضمن بقاءها.

2-تعريف اتخاذ القرار: Decision Making[3]

حسب Lemoigne "اتخاذ وتنفيذ القرارات هي الأهداف الأساسية لكل مؤسسة، لكل إدارة Management، كل منظمة تتعلق هيكليا بطبيعة القرارات المتخذة وليس بمتخذي القرارات سواء كانوا أفرادا أو جماعات".

حسب Mintzberg "كل قرار، فرديا كان أم جماعيا، يمكن تعريفه بـ:" هو الشروع في عملية ما، هو أي نية واضحة في التحرك، وهدف القرار هو حل المشكل الذي تتعرض له المؤسسة أو الفرد".

3- نظرية Simon Herrbert في القرار:

لقد اقترن اسم Simon.H بنظرية اتخاذ القرار في التسيير، حيث قدم تصورا واضحا لهذه العملية، كما أبرز أهمية القرار في تحليل ودراسة سلوك المؤسسة، إضافة لإسهاماته مع زميله March، واعتبر Simon أن السلوك التنظيمي ما هو إلا نتيجة لاتخاذ القرارات أي أن عملية اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة فيه هو الذي يحدد السلوك التنظيمي. Organisational Behaviouar.

تضمنت نظرية Simon .H مجموعة من العناصر يمكن إيجازها فيما يلي:[4]

---

[1] Daellenbach Hans.G, Hard OR, Soft OR, Problem structuring methodes, critical systems thinking, www.esc.aukland.ac.nz/organisations/ORSNZ/conf36/papers/Daellenbach.pdf.

[2] Ibid.

[3] URFIST Intelligence économique www.stratégi.free.fr/archives/textes/ie/archives_ie_15.htm,1998 .

[4] خليل محمد حسن الشماع، خضير كاضم محمود، **"نظرية المنظمة"**، دار المسيرة، عمان، 2000، ص 94-95.

1- اتخاذ القرارات: فالمؤسسة هيكل مركب من الاتصالات والعلاقات بين الأفراد، تقوم على أساس سلسلة أو هيكل من القرارات المرتبطة بتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف المعنية عبر نشاطات المختلفة.

2- البيئة: تتحكم البيئة بتحديد عدد البدائل المتاحة لمتخذ القرار، فأعضاء المؤسسة يعملون في بيئة اجتماعية محدودة البدائل، ولذا لا بد من المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أنسبها على وفق ما هو متاح وضمن محددات البيئة.

3- الجماعة: تأخذ عملية اتخاذ القرار مشكلا منظميا معينا، ويؤكد وجود الجماعة على أهمية اعتماد الرأي الجماعي في اتخاذ القرار، لذلك لابد أن يشار إلى قبول وتعميق مبدأ التخصص وتقسيم العمل لكي يتم من خلاله التنسيق بين أعمال الأفراد المختلفين في المؤسسة.

4- التخصص: لابد من الأخذ من مبدأ التخصص وتقسيم العمل حتى يكون هناك أفراد متخصصون في المستويات العليا من الهيكل التنظيمي يسهمون في اتخاذ القرارات، وبالمقابل يتولى الآخرون وفي المستويات الدنيا في الهيكل المذكور الاشتراك في عملية التنفيذ.

5- الالتزام بالقرارات: لتتمكن الإدارة من تحقيق أهدافها لابد أن يلتزم جميع الأفراد في سلوكهم بالقرارات المتخذة في المستويات التنظيمية العليا عبر سلسلة من الأساليب هي: استخدام السلطة (الصلاحية)، خلق الولاء التنظيمي، معيار الكفاءة، الاتصالات، التدريب.

6- التوازن بين المحفزات والإسهامات: تستمد المؤسسة قوتها في تحقيق أهدافها من خلال إسهامات الأعضاء فيها، كما تعد المحفزات المقدمة للأعضاء أسلوبا هادفا لتعميق الولاء للمؤسسة مقابل إسهاماتهم لذلك فالمقابلة بين الإسهامات والمحفزات معيار أساسي لخلق التوازن.

وكنتيجة اعتبر Simon إدارة الأعمال Management هي اتخاذ القرارات.

4- الرشادة في اتخاذ القرار عند Simon. H:

إن السلوك الرشيد عند Simon يتمثل في المفاضلة بين البدائل المتاحة لاختيار أفضل بديل، كما أن متخذ القرار لا يستطيع الوصول إلى الحلول المثلى للمشاكل لأن الأوضاع تتغير والمحيط يتميز بدرجة تنوع كبيرة، فالشيء المركز عليه يتغير في لحظة الكلام عنه. فقد وضع Simon.H حدودا وأصنافا للرشادة كما يلي:

1-4- حدود الرشادة: [1] هي:

- ردود فعل ومواهب كل فرد (كفاءاته)؛
- القيم والأهداف الشخصية (حوافزه)؛
- المعرفة الشخصية للوضعية والمعلومة المتوفرة.

2-4- أنواع الرشد: قسم الرشد في سلوك الأفراد إلى: [2]

أ- الرشد الموضوعي: وهو يعكس السلوك الصحيح الذي يسعى إلى تعظيم المنفعة في حالة معينة، ويقوم على أساس توافر المعلومات الكافية عن البدائل المتاحة للاختيار ونتائج كل منها.

ب- الرشد الشخصي: يعبر عن السلوك الذي يسعى إلى تعظيم إمكانية الحصول على المنفعة في حالة معينة بالاعتماد على المعلومات المتاحة، بعد أخذ القيود والضغوط التي تحد من قدرة المسير (الإداري) Manager على المفاضلة والاختيار بعين الاعتبار.

بكلامه عن الرشادة استبدل Simon.H مفهوم الرجل الاقتصادي بالرجل الإداري.

5- أنواع القرارات:

يمكن تصنيف القرارات وفق عدة معايير:

1-5- تصنيف القرارات حسب حالات الطبيعة: [3]

حالات الطبيعة Sates of nature هي الأحداث المتوقع حدوثها وهي تخرج عن سيطرة متخذي القرار، ويصنف Simon & March القرارات حسب حالات الطبيعة إلى ثلاثة أصناف هي:

أ- القرارات في حالة التأكد: حالة التأكد Certaintly هي حالة المعرفة التامة والدقيقة للحدث المتوقع وبنتائج كل من الإجراءات البديلة والافتراض الضمني أن متخذ القرارات على دراية تامة بالمستقبل.

---

[1] بن نافلة قدور، **"دور المعلومات التسويقية في اتخاذ القرار"**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر2000، ص 14.

[2] نفس المرجع، ص 15.

[3] عبد العال أحمد رجب، **" المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية"**، الدار الجامعية، بيروت، 1982, ص 81.

ب- القرارات في حالة المخاطرة: تقوم حالة المخاطرة Risk على افتراض أنه لا يمكن لمتخذ القرار التنبؤ على وجه الدقة بالحدث المعين المنتظر وقوعه، بل يقوم بتكوين توزيع احتمالي للأحداث المتوقعة.

ج- القرارات في حالة عدم التأكد: في حالة عدم التأكد Uncertaintly يتعذر التنبؤ بالأحداث المتوقعة للإجراءات البديلة، حتى ولو في إطار احتمالي، وغالبا ما يلجأ مديرو المؤسسة إلى الاعتماد على خبراتهم الشخصية، والتي تتأثر بما إذا كانوا يميلون إلى التشاؤم أو التفاؤل.

ذكر Earl, Hapwood حالتين من عدم التأكد: عدم التأكد في العلاقة سبب-أثر، وعدم التأكد في الأهداف.[1]

2-5- أنواع القرارات لمركز الإشراف وتنسيق ديناميكية المؤسسة ككل:

أول من أشار إلى هذا التقسيم هو Anthony Robert سنة 1965 كما يلي:

أ- القرارات الاستراتيجية Strategic decision: تتعلق هذه القرارات بمشاكل تخطيط مستقبل النظام (المؤسسة) ككل. أي تحديد أهداف النظام، هذه المشاكل جديدة وذات طبيعة سياسية.

ب- القرارات التكتيكية: تتعلق بالمشاكل المتمثلة في استثناءات خاصة من مشاكل العمليات.

ج- القرارات العملية: تتعلق بالمشاكل الروتينية التي تواجه المؤسسة، تعالج هذه المشاكل وفق قواعد وبرامج مسبقة.

ونعتقد أن هناك خلط فيما إذا كان Anthony.R أو Ansoff أول من أشار إلى هذا التقسيم، لهذا سنقدم بعض التوضيحات في هذا المجال، وهي التي ذكرها Cuendet.G كما يلي:[2]

بالنسبة لـ Anthony.R نستعمل المصطلحات:

- الضبط Regulation للمستوى العملي أو مستوى الاستغلال، يسمح بالقيام بالمهام المحددة بصفة فعالة وكفأة.
- القيادة لمستوى المراقبة وبالأخص مراقبة التسيير

---

[1] Emmanuel Clive and other, Op-cit, P 16.

[2] Cuendet Gaston, Op-cit, P 74-75.

- التخطيط Planning لمستوى القرارات الاستراتيجية أين تحدد الأهـداف الرئيسـية، وتحـدد السياسات وتحدد الموارد المستعملة.

اعتمد Ansoff على نفس تقسيمات Anthony.R لكن شرحها بكيفية أوضح كما يلي:

أ- القرارات الاستراتيجية: هي القرارات الحيوية بالنسبة للمؤسسة، لأنها تحدد المـوارد الكليـة الخاصة بـ منتج-سوق التي اختارتها السياسة العامة، القرارات الرئيسية على هذا المـستوى تتعلق بغايات وأهداف النظام ككل وباستراتيجية التنويع، التوسع، التمويل، وبطريقة النمـو التي تبنتها المؤسسة.

ب- القرارات الإدارية: هذه القرارات تسير حيازة وتنظيم وتطوير المـوارد الـتي تـدخل إلى المؤسسة، هنا نحن أمام اختيارات تتعلق بتنظيم الهياكل، تدفق المعلومات والمسؤوليات. تدخل ضمن هذا الصنف قرارات الحصول على المواد الأولية، تطوير كفاءة الأفراد وغيرها.

ج- القرارات العملية: هي قرارات بإجراءات روتينية، بسيطة يومية مثل القرارات المتعلقة بـبرامج الإنتاج، الجرد، هذه القرارات بصفة عامة غير مركزية ومتكررة، الهدف من هذه القـرارات هو الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج والتوزيع وغيرها، تتخذ في المستوى التنظيمي الأدنى.

3-5- حسب زوايا توفير أنواع الحلول: [1]

أ- القرار الممكن Feasible decision: هو ذلك القرار الذي يؤدي إلى نتيجة أو حل ممكن، وعادة ما يكون سهلاً من حيث التحضير له، يجري اتخاذه في إطار بدائل عديدة متوفرة بين يـدي متخذ القرار.

ب- القرار الأفضل Best decision: يؤدي إلى نتيجة أو حل أفضل مما هو الحال عليه في القرار الممكن ويبذل متخذ القرار جهداً أكبر في التحضير له، بدائل هذا القرار محـدودة، يجـري اختيارها بين بدائل القرار الممكن.

ج- القرار الأمثل Optimal decision: يؤدي إلى نتيجة أو حل أفضل مما هو عليه الحل في القـرار الأفضل، يجري اختيار بين بدائل القرار الأفضل، كما قد يكون البديل الوحيد الذي يؤدي إلى حالة الأمثلية المستهدفة.

4-5- حسب إمكانية برمجتها:

[1] علي حسين علي، مؤيد عبد المحسن، "**منهجية القرارات الإدارية**"، الجزء الأول، دار اليازوري العلمية، عمان، 1999، ص 12.

ميز Simon.H بين نوعين أساسيين هما القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة كما يلي:

أ- القرارات المبرمجة: [1] هي تلك التي يتكرر حدوثها واتخاذها يوميا في المؤسسة حيث لا تستدعي جهداً كثيراً في التفكير بها نظراً لكونها مجدولة أو ذات طابع روتيني في الآداء، مثل تحديد راتب موظف جديد، منح الاجازات الاعتيادية والمرضية.

ب- القرارات غير المبرمجة: هي تلك القرارات التي تحصل في مدة زمنية غير متكررة أو في ظروف غير متشابهة، لذلك تستدعي جهداً معيناً في التفكير إلى جانب متطلبات الحصول على قدر معين من المعلومات وتحمل المؤسسة تكاليف إضافية مثل: إنشاء مشروع جديد، شراء معدات جديدة، طرح منتوج جديد إلى السوق، هي قرارات غالبا ما تتعلق بالأبعاد الاستراتيجية للمؤسسة. [2]

هذه القرارات تحتاج إلى الإبداع والابتكار في إيجاد الحلول المناسبة فقد سماها Gordon بالقرارات الإبداعية وأطلق على القرارات المبرمجة اسم القرارات التكيفية. [3]

ولقد قسم Lemoigne.JL القرارات غير المبرمجة إلى: [4]

- القرارات غير المبرمجة المهيكلة: هي قرارات يمكن اتخاذها بالاعتماد على عدد محدد من طرق الحل، كالنماذج الإحصائية، وبحوث العمليات، مثل قرار اختيار مورد معين، تحديد قواعد البيع.
- القرارات غير المبرمجة غير المهيكلة: هي القرارات التي تكون فيها المعايير التي يجب أخذها في الحسبان جد كثيرة ومهمة وأسلوب معالجة المشكلة يطغى عليه عدم التأكد، هذا ما ينقص من عزيمة المقرر في استنباط الحل اللائق لهذه المشكلة. وفي هذه الحالة يترك المقرر حيزاً كبيراً للحدس والإرشادة في اتخاذ هذا النوع من القرارات على سبيل المثال اختيار مسؤول ما، أو اقتحام أسواق جديدة أجنبية.

5-5- وفقاً للنمط القيادي: [5]

---

[1] الشماع خليل محمد حسن، خضير كاظم محمود، مرجع سبق ذكره، ص 246.

[2] نفس المرجع ، ص 246.

[3] بن نافلة قدور، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[4] نفس المرجع، ص 22-23.

[5] نفس المرجع، ص 24.

أ- القرارات الفردية: القرار الانفرادي هو الذي ينفرد متخذ القرار بـصنعه دون مـشاركة أي طرف، فهو يتأثر بالأحكام الشخصية للفرد متخذ القرار.

ب- القرار الجماعي: هو ثمرة جهد ومشاركة جماعية ويمكن التفرقة بين ثلاثة أنواع من المشاركة حسب درجة تأثير الجماعة:

- أفراد الجماعة ينصحون المقرر وهو الذي يتخذه.
- أفراد الجماعة لا بد أن يجمعوا على الموافقة على القرار النهائي، ومتخذ القرار يدير النقـاش وينميه، تدعى هذه القرارات "بالقرارات الجماعية بالاتفاق".
- أغلبية الجماعة توافق على القرار النهائي، في هذه الحالة لا يلزم إجماع كل أفراد الجماعة على رأي واحد، بل يلزم أن يكون هناك أغلبية على القرار، هذا ما يسمى "بالقرارات الجماعيـة بالأغلبية".

6- مراحل اتخاذ القرار:

6-1- نموذج Simon.H لاتخاذ القرار:[1]

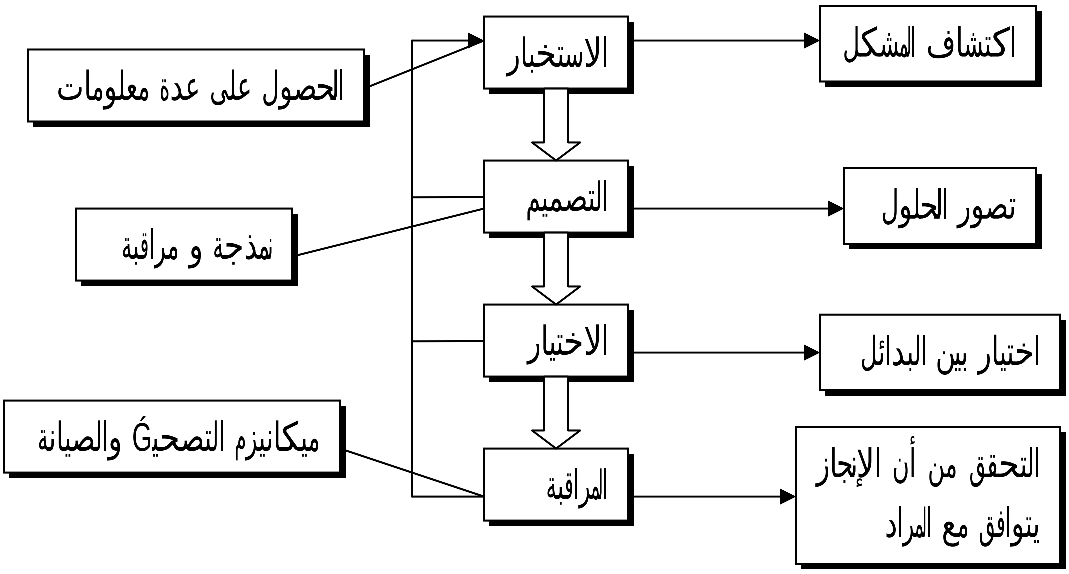
القرار لا يتلخص في اختيار بسيط بين عدة بدائل، وضع Simon.H مـساراً تفاعليـاً في النموذج (استخبار، تصميم، اختيار) (Intelligence, Desingn, Choice) المشهور بـ IDC حيـث قسم اتخاذ القرار إلى ثلاثة مراحل:

1- تحديد العوامل التي نعتبرها حساسة في المحيط.
2- تنظيم وتحريك المعلومات التي تلقاها المقررون لغرض إيجاد حلول ممكنة لحل المشكل.
3- السماح للمقرر بالقيام باختيار بين الحلول الموجودة، أو التأثير على إحدى المراحل الـسابقة يظهر نموذج IDC وفق الشكل التالي:

---

[1] URFISTm Intelligence économique, Article Internet, Op-cit.

شكل رقم (8-II): نموذج IDC لصاحبه Simon.H:

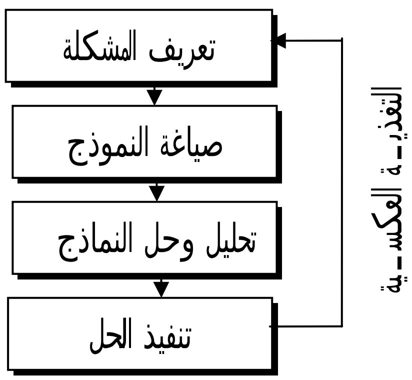


المصدر: Idem.

6-2- بحوث العمليات واتخاذ القرار:

عرف Charchman.West بحوث العمليات بأنها تطبيق الأساليب العلمية الخاصة بالنظام بهدف إمداد الإدارة بحلول مثلى لمعالجة المشاكل.[1] تظهر في الشكل التالي الخطوات العامة لأساليب بحوث العمليات .

شكل رقم (9-II): الخطوات العامة لأساليب بحوث العمليات



المصدر: زين العابدين، فريد عبد الفتاح، نفس المرجع، ص 13.

وتعتبر البرمجة الخطية واحدة من أهم الأساليب المستعملة في بحوث العمليات لاتخاذ القرارات ولقد عرفها Harper.M بأنها :" اصطلاح يشمل مجالا واسعا من الأساليب الرياضية التي تهدف إلى تحقيق الأداء أمثل في حدود الإمكانيات المتاحة. [1]

---

[1] زين العابدين فريد عبد الفتاح، "**بحوث العمليات وتطبيقاتها في حل المشكلات واتخاذ القرارات**"، الجزء الأول، دار الكتب، 1997، ص 17

لتوضيǴ هذا الأسلوب، من المستحسن التطرق إلى فرضيات ومراحل البرمجة اǫطية:

أ- فرضيات البرمجة اǫطيـة:

- وجود هدف محدد يريد النظام تحقيقهǙ
- وجود خطط بديلة ƹكن التعبير عنها كما تمكّن من بلوŇ الهدف.
- وجود قيود على عملية الاختيار بين البدائل المتاحة (ندرة الموارد)Ǚ
- التداخل بين المتغيرات مثلا بين إمكانية استهلاÖ مادة أولية ما من طرف عدد من المنتجات.
- إمكانية التعبير عن القيود ودالة الهدف ƞعدلات خطية.

ب- مراحل أسلوب البرمجة اǫطيـة: [2]

- تحديد دالة الهدفǙ هي المحددات الكمية المراد تعظيمها أو تدنيتهاǙ
- القيود: هي محددات ليس بوسع المقرر التأثير عليها بل لا بد من الأخذ با مثل المواد المتـوفرة ǚŘنتاج.
- الحلول الممكنة: تمثل جميع التراكيب الممكنة من السلع التي من المتوقع الحصول عليها أو إنتاجها.

الحلول المثلى: الحل الأمثل هو أفضل الحلول الممكنة.

---

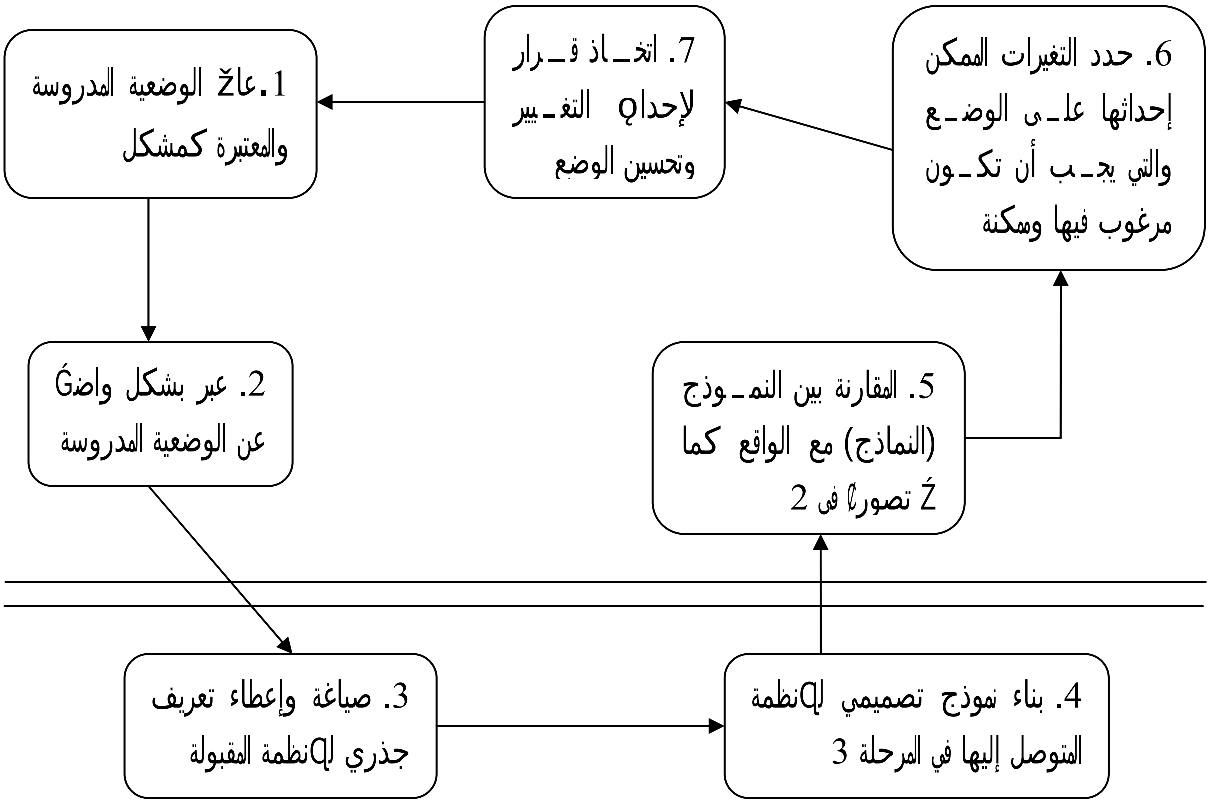
[1] نفس المرجع، ĩ 28.

[2] بوكساني رشيد، مرجع سبق ذكرƋ، ĩ 89.

6-3- الأنظمة المرنة واتخاذ القرار:

اقترح هذه المنهجية Peter Checkland لغرض استعمالها في حل المشاكل التي تواجه النظام وفق الخطوات التالية:

شكل رقم (II-10): منهجية الأنظمة المرنة



Source: Dale couprie and others; soft system methodology, department computer science, university of Calgary, http://sern.ucalgary.ca/courses/seng/613/F97/grp4/ssmfinal.html# Map

المطلب الثالث: استعمال معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

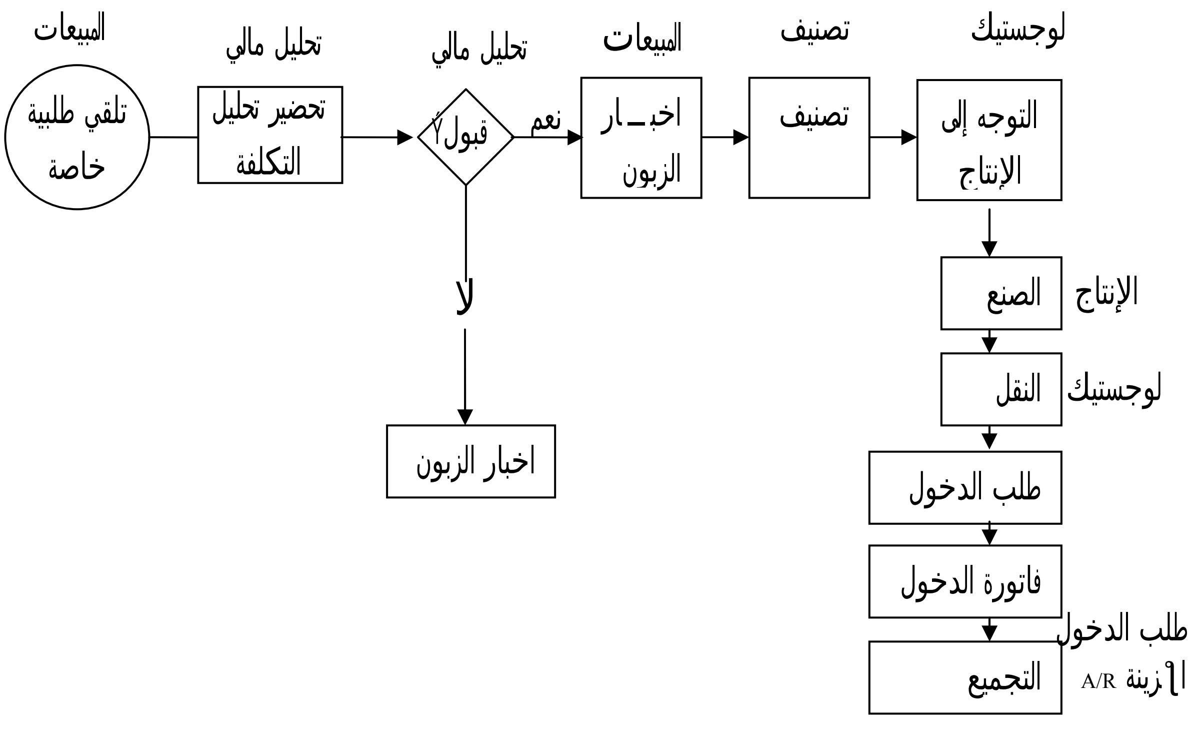
1- تحليل تدفق القرار:

خريطة تدفق القرار يمكن أن تستعمل في فهم نظام معلومات محاسبة التكاليف والمعطيات التي تحتاجها، العلاقة بين القرارات تظهر بأن بعض القرارات المهمة تتخذ بصيغة روتينية، والبعض الآخر يمكن أن يكون نتيجة للترابط الداخلي للجهود،فمثلا اتخاذ القرار في مديرية المـشتريات في الوقت الحالي يكون له أثر في العمل المنجز في المستقبل. [1]

لقد أعتبر Harl & Hapwood أن نظام محاسبة التكاليف صمم أصلاً ليستعمل في القرارات المبرمجـة فقط، لكن تم تطبيقه ميدانيا في القرارات غير المبرمجة كذلك. [2]

يمكن توضيحه تدفق القرار كما يلي:

شكل رقم (II-11): تحليل تدفق القرار



Source: Institute of management Accountants and acthure Anderson LLp, Op-cit, P 25.

---

[1] Institute of management accountants and arthure anderson LLP, Designing and Integrated cost management system for driving profit and organizational performance, statement on management Accunting, N° 4MM, March 2000, P 25.

[2] Emmanuel Clive, Op-cit, P 16.

2- خطوات تحليل التكاليف في مجال اتخاذ القرار:

هناك العديد من القرارات تتم عملية المفاضلة بينها على أساس تحليل ودراسة التكاليف وحسب Schiff.M & Benninger.L تمر عملية تحليل التكاليف في مجال اتخاذ القرار بثلاث خطوات هي: [1]

2-1- تعريف المشكلة: فعلى سبيل المثال إذا كانت المشكلة المعروضة متعلقة بزيادة الإنتاج فإنه ينبغي تحديد الزيادة المرغوب فيها بدقة.

2-2- تحديد التكاليف الملائمة للمشكلة المعروضة: تحديد التكاليف (والإيرادات) التي تحتاج إليها المؤسسة بالنسبة لدراسة المشكلة والتي ستتأثر بالبدائل المعروضة، فمثلا إدخال منتوج جديد قد يتطلب بعض المعدات الجديدة، لكن لا يتطلب يد عاملة أكثر مما هو عليه في قسم الإنتاج.

2-3- تقدير التكاليف والإيرادات المتعلقة بها: يوجد أساليب متعددة لعملية التقدير، وعموما يجب أن تتعلق عملية التقدير بفترة معقولة تشتمل على مختلف التغييرات أو التقلبات الممكن حدوثها في تلك الفترة.

3- بعض استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة في اتخاذ القرار:

3-1- الحذف أو الإبقاء على منتوج معين:

قد يظهر منتوج معين خسارة وليقرر المسيرون حذفه أو الإبقاء عليه فإنهم يلجؤون إلى معلومات طريقة التكاليف المتغيرة. فإذا لم يؤثر قرار حذف المنتوج على بنية المؤسسة وبالتالي على تكاليفها الثابتة وإذا كانت مساهمته الهامشية موجبة، وإذا لم تتمكن المؤسسة من تحسينها أو تعويضه بمنتوج جديد أحسن مردودية أو استغلال طاقته في إنتاج كميات أخرى من منتجات أخرى أعلى مساهمة هامشية منه، فإن قرار حذف المنتوج خاطئ، لأنه يؤدي إلى انخفاض النتيجة الكلية للمؤسسة بمقدار مساهمته الهامشية، وعليه يجب الاستمرار في إنتاجه لأنه يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة العامة.

3-2- قبول أو رفض الطلبية:

قد تستغل المؤسسة كامل طاقتها الإنتاجية في الفترة القصيرة، كما قد تنتج بأقل من طاقتها لأن الطلب على منتجاتها قد انخفض، مما يعني أن الوحدات المنتجة في الحالة الثانية تحمل عبء أكبر من التكاليف الثابتة مقارنة بالحالة الأولى، مما يجعل سعر البيع من العوامل الهامة في

---

[1] ديان السيد عبد المقصود، نور أحمد، **"مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية"**، مؤسسة شهاب الجامعية، الإسكندرية، 1989، ص 106-107.

تحديد حجم الإنتاج الملائم الذي يحقق أفضل استخدام لطاقة المؤسسة. في هذه الحالة لو تلقت المؤسسة طلبية من زبون بسعر أقل من السعر الذي تبيع به منتجاتها، لكنه يسمح بتغطية كل التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة فيجب على المؤسسة قبول الطلبية، بشرط أن يكون السوق الجديد غير السوق القديم. وعموماً إذا كان الإيراد التفاضلي أكبر من التكلفة التفاضلية فيجب قبول الطلبية لأنها تزيد في الأرباح الكلية للمؤسسة.

3-3- قرار الشراء أو الإنتاج:

قد تريد المؤسسة اتخاذ قرار شراء أو إنتاج مادة معينة تستعملها في الخط الإنتاجي لمنتجاتها (أحد مكونات منتجاتها)، يكون قرارها كما يلي:

1- إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة أقل من عتبة المردودية بالكميات (حجم التعادل) فعلى المؤسسة شراء هذه المادة من السوق لأن تكلفة إنتاج الوحدة أكبر من سعر السوق.

2- إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة أكبر من عتبة المردودية بالكميات فعلى المؤسسة إنتاج هذه المادة بإمكانياتها لأن تكلفة الإنتاج أقل من سعر السوق.

علماً أنه:

حجم التعادل = التكلفة الثابتة لإنتاج المادة / (سعر شراء المادة – التكلفة المتغيرة)

$$\text{متوسط تكلفة الإنتاج} = \frac{(\text{احتياجات المؤسسة من المادة} \times \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}) + \text{التكاليف الثابتة}}{\text{احتياجات المؤسسة من المادة}}$$

4- دور نظام معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير:

قرارات التسعير هي تلك القرارات التي يتخذها المديرون فيما يتعلق بالمبلغ الذي تباع به السلع والخدمات. أقصى سعر هو ذلك السعر الذي يضمن عدم تغيير سلوك المستهلك، كما يتحدد أدنى سعر عملياً بإجمالي التكلفة للمنتج. [1]

[1] نور أحمد، "المحاسبة الإدارية"، مرجع سبق ذكره، ص 151.

1-4- المحددات والعوامل المؤثرة في قرار التسعير:

هناك مجموعة من العوامل والمحددات يتصل بعضها بمحاسبة التكاليف والبعض الآخر بمعارف أخرى في مجال الاقتصاد وبحوث التسويق، تؤثر على قرارات التسعير، يمكن تصنيف هذه العوامل إلى: [1]

أ- محددات تتصل بتحديد تكلفة وحدة المنتج: تتضمن:

- هدف تغطية التكاليف التي يتم إنفاقها على إنتاج وبيع المنتج؛
- موقف السيولة النقدية بالمؤسسة، قد يتطلب الأمر في حالات العسر المالي ضرورة أن ينخفض الحد الأدنى للسعر عن التكلفة الوحدوية؛
- طبيعة عمليات الإنتاج وحدود الطاقة المستغلة بالأنشطة مع تعقد الموقف التحليلي في حالة المؤسسات ذات المنتجات المتعددة عن حالة المؤسسات ذات المنتج الواحد.

ب- محددات تسويقية: تتضمن:

- هيكل المبيعات وموقف المبيعات الإضافية؛
- هيكل السوق وموقف المنافسة؛
- سياسة التسويق في المؤسسة، فيما إذا كانت تعتمد على تسويق منتج واحد أو تشكيلة من المنتجات.

ج- محددات اقتصادية لجوانب العرض والطلب:

إذا كان الطلب غير مرن و لا توجد هناك أية قيود حكومية فإن الزيادة في التكاليف يمكن تحويلها إلى المستهلكين عن طريق زيادة السعر، في مثل هذه الحالات فإن محاسب التكاليف يجب أن يظهر تأثير الزيادة على الأرباح وتأثير التغيرات المقترحة في الأسعار.

عندما يكون الطلب مرنا فإن محاسب التكاليف يجب أن يهتم بإعداد التقارير التي تفصح عن علاقة التكلفة / الحجم/ السعر عند مختلف مستويات الأسعار.

عندما يكون هناك أسعار سوقية والمؤسسة لا تملك مقدرة التأثير عليها فإن التكاليف لا يكون لها تأثير على التسعير، لكن سيكون للتكاليف دوراً هاماً في قرارات ما إذا كان من الأوفق الاستمرار في إنتاج منتجات معينة، وهي تفصح أيضا عن المنتجات الأكثر ربحية التي يجب العناية بها وترويجها.

---

[1] زكي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 22.

وعلى أساس النظرية الاقتصادية، فإن أسعار العرض في الفترة الطويلة تعادل تكلفة الإنتاج والتي تتضمن عائداً على الاستثمارات، أما في الفترة القصيرة فإن الأرباح تصل إلى أقصى حد حينما تكون التكلفة الحدية مساوية للإيراد الحدي وعند هذه النقطة يتحدد الحجم الأمثل للمبيعات.

2-4- طريقة التكاليف الكلية وقرارات التسعير:

يسمى هذا الأسلوب بتسعير الإضافة على التكلفة Cost-Plus Pricing لأن السعر يساوي التكلفة زائد قيمة معينة، وأدنى سعر هو السعر الذي يغطي التكلفة الكلية للوحدة كما يلي:

السعـر = التكلفة + قيمة الزيادة في التكلفـة

السعـر = سعر التكلفة + (نسبة مئوية × سعر التكلفة).

من أسباب اختيار هذا التوجه: [1]

1- في الأجل الطويل يجب أن يغطي السعر كل التكاليف إضافة إلى هامش الربح الاعتيادي.

2- إن تبرير سعر ما على أنه مجموع تكاليف الإنتاج والبيع والإدارة زائد هامش الربح يبدو مبرراً معقولاً للمشترين الذين يفهمون في غالبيتهم على أن المؤسسة يجب أن تحقق ربحا على منتجاتها أو خدماتها للبقاء في السوق.

3- هذا النوع من المعلومات المتعلقة بالتكاليف يكون موجوداً وبالتالي فإن استخدامها يوفر الوقت والجهد، وإذا أرادت المؤسسة استخدام حل آخر لتحضير المعلومات الخاصة لأغراض التسعير فإن أمراً كهذا يصبح باهظ التكاليف.

لكن هناك انتقادات وجهت لهذا الأسلوب في اتخاذ قرار التسعير، حيث أن تكلفة وحدة الإنتاج تحدد بناءا على نصيبها من التكلفة الكلية والتي يسترشد بها لتحديد سعر البيع، كما أنه يصرف النظر عن مدى استفادة النشاط الفعلي من التكاليف الثابتة، يترتب عن هذا: [2]

1- نقل تكلفة الطاقة غير المستغلة للمؤسسة المنتجة إلى طرف آخر هو المستهلك من خلال سعر البيع الذي يحدد بناء على التكلفة الحدية.

2- عدم العدالة في التسعير وعدم مراعاة مدى استفادة وحدة الإنتاج من عناصر التكاليف عند وضع سعر البيع مما يقلل من أهمية تكلفة وحدة الإنتاج في تحديد السعر.

---

[1] الفداع فداء، مرجع سبق ذكره، ص 271-272.

[2] زكي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 25.

4-3- طريقة التكاليف المتغيرة وقرارات التسعير:

يتبع هذا الأسلوب المبادئ التالية لاتخاذ قرارات التسعير: [1]

1- أدنى سعر هو السعر الذي يغطي التكلفة المتغيرة، وأي سعر يقل عنه سيؤدي إلى تحمل المؤسسة لخسائر.

2- سعر استمرار المنتج يمكن اعتباره أدنى سعر في الفترة الطويلة وهو السعر الذي يغطي التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة المباشرة على المنتج.

3- سعر تغطية التكاليف الكلية هو أدنى سعر مرغوب فيه في الفترة الطويلة والذي يسمح بتغطية تكاليف المنتج ونصيبه من التكاليف الثابتة العامة.

من أسباب اختيار هذا الأسلوب:

1- يوفر معلومات تفصيلية حول مسلك مختلف عناصر التكاليف، ويعكس العلاقة بين التكلفة/ الحجم/ الربح بشكل واضح وبذلك فهو أوضح من أسلوب التكلفة الكلية.[2]

2- هذا الأسلوب يوضح الآثار الناجمة عن تخفيض بعض أسعار الطلبيات، فقد يكون سعر البيع المتعلق بقرار طلبية أقل من السعر المستهدف، أو أقل من مجموع التكاليف الكلية للوحدة المنتجة إلا أنه يساهم في زيادة الأرباح الكلية للمؤسسة.

---

[1] نفس المرجع، ص 26.

[2] نور أحمد، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 151.

خلاصة الفصل الثاني:

تبعا لما رأيناه في هذا الفصل نستخلص بعض النقاط كما يلي:

- طبيعة نشاط المؤسسة والمحيط الذي تنشط فيه عاملان رئيسيان محددان لنوعية المعلومات المحاسبية التي تحتاج إليها المؤسسة.
- بعض العوامل الداخلية كاستراتيجية المؤسسة، الهيكل التنظيمي والتكنولوجيا المستعملة تؤثر تأثيرا واضحا على نظام معلومات محاسبة التكاليف، من خلال التحديد المسبق لنوعية المعلومات التي تتماشى مع الأهداف الاستراتيجية، وتحديد مراكز التكلفة في إطار الهيكل التنظيمي، والدور الذي تقوم به التكنولوجيا في إنتاج معلومات دقيقة وسريعة وأثرها الواضح على بنية التكاليف.
- يعتمد المنطق الكلاسيكي لمحاسبة التكاليف على تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس وحدات العمل، والتي عادة ما تكون ساعة عمل مباشر أو ساعة دوران آلة في الأقسام الإنتاجية، بينما يعتمد المنطق الحديث في طريقة ABC على تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة والتي تستهلكها المنتجات فيما بعد.
- الطرق الكلاسيكية في تحليل التكاليف وحسابها مازالت مفيدة في اتخاذ القرارات خصوصا القصيرة الأجل، بينما على المدى البعيد تبدو طريقة ABC أكثر نجاعة لاتخاذ القرارات.
- تعمل المؤسسة دوما للحصول على نظام معلومات محاسبة تكاليف مرن تمكن تعديل مخرجاته ومدخلاته حسب الظروف المتجددة من أجل الحصول على معلومات ملائمة، دقيقة، سريعة، وبأقل تكلفة ممكنة.

الفصـــــل الثـــــالث :
نظام التكاليف المعيارية واتخاذ القرار

تمهيد:

إن الظروف الاقتصادية الراهنة تفرض عل المؤسسة أن تكون مرنة من أجل إنجاز مهمتها وبلوغ أهدافها، أحد هذه الأهداف هو الحصول على المنتج النهائي بأقل تكلفة ممكنة، ليتسنى لها بيعه بسعر تنافسي، لهذا تولي المؤسسة أهمية بالغة إلى التكلفة، الشيء الذي يقودها إلى حسابها عند كل مرحلة ولكل عنصر إنتاجي وتحليلها، واعتمادها كأحد مقاييس الآداء. ونظـام التكـاليف المعيارية (نظام محاسبة التكاليف المعيارية) أحد الأنظمة المناسبة لتقييم لأداء المؤسسة، وعلى ضـوء المعلومات التكاليفية التي ينتجها تتخذ المؤسسة قرارات رشيدة.

سأحاول من خلال هذا الفصل الثالث أن أبرز أهم الركائز التي يقوم عليها نظام التكاليف المعيارية ودوره في تقييم الأداء من خلال حساب انحرافات التكاليف المباشرة وانحرافات التكاليف غير المباشرة، وعلاقته ببعض الأساليب والأنظمة الإدارية، من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: إعداد نظام التكاليف المعيارية.

المبحث الثاني: معايرة التكاليف المباشرة وتحليل انحرافاتها.

المبحث الثالث: معايرة التكاليف غير المباشرة وتحليل انحرافاتها.

المبحث الرابع: علاقة نظام التكاليف المعيارية بالإدارة بالاستثناء ومحاسبة المسؤولية.

الفصل الثالث: نظام التكاليف المعيارية واتخاذ القرار

المبحث الأول: إعداد نظام التكاليف المعيارية

مدخل ظهر استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن، لكن سرعان ما توسع استعمالها الحر باقي المدخلات الإنتاجية سواء المتغيرة منها أو الثابتة، حتى شكلت إحدى الأسس التي توجه العملية الإنتاجية وأصبحت بذلك نظاما تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم لأدائها. وسأتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تؤخذ بالاعتبار عند إعداد نظام التكاليف المعيارية داخل المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف المعيارية

1- **تعريف نظام التكاليف المعيارية:** **Standard costing system**

هو عملية إعداد وحساب التكاليف المعيارية (المستقبلية) التي تنجم نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطاتها في الظروف المتوقعة، ومقارنتها مع التكاليف الفعلية (ما حدث فعلا) من أجل حساب الانحرافات وتحليلها. وإنتاج معلومات لصالح متخذ القرار، وبالتالي هو وسيلة من وسائل مراقبة التسيير.[1]

"يمكن تعريفه كذلك بأنه ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مدى الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الآداء بالفعل".[2]

---

[1] من اقتراح الطالب.

[2] أبو زيد كمال خليفة و لآخرون، "**محاسبة التكاليف**"، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 60.

2- مكونات نظام التكاليف المعيارية:

يتكون هذا النظام من العناصر التالية:[1]

1.2- المعيار: Standard

هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

- المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة.
- اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور.
- الأعباء اللازمة لمنتج معين، بحيث يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظـل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول لمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

2.2- معايير الأداء: Performance standards

تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات.

3.2- التكلفة المعيارية: Standard cost

هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز.

تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقا.

يمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:

التكلفة المعيارية = معيار عيني (الكمية أو الوقت) × معيار مالي (السعر)

وقد عرف معهد محاسبي التكاليف بلندن التكلفة المعيارية أو كما سماها التكلفة المحددة مقدما predetermined cost في نشرة المصطلحات عام 1966 بأنها تكلفة يتم حسابا قبل البدء في الإنتاج على أساس المواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة.

3- أهم مصادر إعداد المعايير:

1.3- المصادر الفنية: يقدم معلومات عن مواصفات وكميات المدخلات اللازمة لإنتـاج منـتج نهائي وفقا مع ما هو مرغوب فيه. تتمثل هذه المصادر عادة في الخبراء الصناعيين، العمال الـذين يملكون معرفة فنية عالية المستوى.

[1] جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 43-44.

2.3- مصادر محاسبية: توفر الدفاتر المحاسبية معلومات عن الأسعار، الأجور، القيمة المتوسطة للمواد التالفة وغيرها مما يساعد على توقع الاتجاهات المستقبلية للتكلفة.

3.3- مصادر سلوكية: تقدم لوحة القيادة الاجتماعية معلومات عن فترات الغياب، المنازعات، عدد الإضرابات وغيرها، مما يساعد على إعداد توقعات تخص الأفراد داخل المؤسسة من أجل ضمان الاستقرار وبالتالي السير الحسن للعملية الإنتاجية داخل المؤسسة.

4.3- المصادر الخارجية: عادة ما تتمثل في السياسة الاقتصادية للبلد، القوانين، الظروف الأمنية وغيرها مما يساعد في توقع بعض المؤشرات الكلية كسعر الصرف ومعدل التضخم.

4- أنواع المعايير في نظام التكاليف المعيارية:

1.4- من حيث درجة الواقعية:

وفقا لهذا الأساس هناك نوعان من المعايير:[1]

1.4.أ- المعيار وحيد القيمة الثابتة (الثابت) constant value standards: يتم إجراء الدراسات من أجل تحديد رقم وحيد التكلفة لوحد من عنصر التكلفة وأي ابتعاد عن هذا الرقم يعتبر انحراف وبالتالي يفترض هذا المعيار التطابق التام بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية دونما الأخذ في الاعتبار أخطاء القياس وأخطاء الصدفة، مما يسبب زيادة قلق وتوتر المنفذين بسبب المساءلة عن الانحرافات مهما كانت مهمة أو غير مهمة.

1.4.ب- المعيار ذو المدى standard band:

يعالج أوجه القصور الناتجة عن استخدام المعيار السابق حيث يأخذ بعين الاعتبار كل من الصدفة، وأخطاء التنبؤ والقياس وعليه فإن الانحراف الواقع داخل المدى المعياري يسمى انحرافا مقبولا معياريا، أما إذا وقع خارج هذا المدى يسمى انحرافا غير مقبول معياريا. وبالتالي فهو يستحق الدراسة والفحص، هذا المعيار خاضع للرقابة في حد ذاته مما يعني إمكانية تعديله، ومما يؤخذ على هذا المعيار أنه يهمل علاج بعض الحالات التي تقع داخل المدى المعياري، كما أنه غير مناسب في حالة عدم انتظام العملية الإنتاجية.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 51.

1.4.ج- المعيار في صورة توزيع احتمالي:

هو معيار في صورة توزيع احتمالي معين له وسط حسابي وتباين، تحسب الإنحرافات على أساس أنه الجذر التربيعي للتباين، ويعتبر التوزيع الطبيعي أكثر التوزيعات الإحتمالية سهولة في التطبيق العملي، تحقق هذا المعيار تلقائية العملية الرقابية عن طريق تنبيه الإدارة للتدخل الفوري لتحليل ودراسة الإنحرافات بمجرد حدوثها.

2.4- من حيث الأجل: يتم التفرقة بين المعايير على أساس الأجل الطويل والقصير كما يلي:[1]

2.4.أ- المعيار الجاري Current standard: يتم بناءها في ضوء ظروف الواقع المتغير خلال الفترة الجارية، حيث يعكس هذا المعيار ما يجب أن تكون عليه تكلفة الآداء في ظل العوامل والمتغيرات المحيطة بالتنفيذ الفعلي. ويكون دائما محل تدقيق مستمر ليعكس الظروف السائدة.

2.4.ب- المعيار الأساسي Basic standard: يتم وضع هذا المعيار لاستخدامه في فترة زمنية طويلة لدراسة اتجاه سلوك التكلفة من واقع التقارير المحاسبية المجمعة منذ وضعه، ويفترض أن تكون المؤسسة تعمل في ظروف ساكنة مستقرة، وهذا يخالف ظروف الواقع العملي.

5- طرق إعداد المعايير:[2]

هناك عدة طرق لإعداد المعايير حسب ما تعتمد عليه المؤسسة، أهمها:

1.5- التكاليف المقدرة بمساعدة معلومات خارجية:

مصادر المعلومات الخارجية للمؤسسة يمكن أن تتمثل نظريا في:

- الوزارات والهيئات.
- الإحصاءات الرسمية.
- المنافسة.

في الواقع هذه الطريقة في إعداد المعايير قليلة الاستعمال نظرا لأن:

- المعلومات الخارجية نادرة.
- في حالة وجودها عادة ما تكون غير دقيقة.

[1] أبو زيد كمال خليفة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

[2] GUEDJ Norbert, Op-cit, P 174-176.

2.5- التكاليف المحسوبة على أساس تاريخي (التكاليف التاريخية):

المعايير المستعملة طوال فترة مستقبلية معينة يمكن أن تعتمد على ما وقع فعـلا في الفتـرات السابقة، بالرجوع إلى:

- آخر تكلفة فعلية مسجلة.
- متوسط التكاليف الفعلية محسوب على فترات طويلة نوعا ما.

هذه الطريقة تفترض:

- هذه المعايير لا تتعلق بمنتج أو نشاط جديدين.
- تسيير الفترات السابقة كان جيدا، و إلا سيؤدي هذا إلى انتقال أخطاء الماضي إلى المستقبل.

3.5- التكاليف المعيارية النظرية:

تحسب هذه التكاليف على أساس تحليل نظري، أي توفر الظروف المثلى للإنتاج سـواء المتعلقة بالعمال (انعدام الغياب، الإضراب) أو الآلات (عدم وجود التعطلات).

استعمال هذا الطريقة يدل على الرغبة الشديدة في المقارنة بين ما هو عليه الوضع حاليا مـع مـا كان يجب أن يكون عليه نظريا.

يمكن أن تسبب هذه الطريقة مشكلتين هما:

- يوجد عادة انحراف بين أفضل حالات الواقع مع النظري، وعليه فإن الانحرافات التي ستحدد سيكون مبالغ فيها (كبيرة جدا) مما يثبط جزئيا من عزيمة المسؤولين وبالتـالي سيـشعرون أن الهدف لا يمكن تحقيقه أبدا رغم مهاراتهم ومجهوداتهم.
- لا يمكن الاعتماد عليها في إعداد الموازنات التقديرية لأنه من الأكيد أن الوصول إلى الأمثل لا يحدث إلا نادرا.

4.5- التكاليف العادية (الممكنة):

هذه التكاليف تشبه التكاليف المثلى لكنها مصححة لتأخذ بعين الاعتبار التغيرات المنطقية والممكنة المتعلقة بالظروف الواقعية للعمل، مثل منح العطل لسبب المرض، وبذا تكـون المعـايير بمثابة أهداف يجب تحقيقها (أو تحسينها).

أظهرت التجربة أن هذا النوع من التكاليف المعيارية هو الأكثر استعمالا في الميدان التطبيقي لأنه يعبر على درجة عالية من الحكم على الآداء.

6- شروط نظام التكاليف المعيارية:

ليقوم بدورة على أكمل وجه يفرض توفر مجموعة من الشروط منها:

1.6- لامركزية استعمال المعايير والانحرافات:[1]

تحليل الانحرافات، تحديد المعايير وقياس الإنجازات يجب أن تتم في نفس المستوى الذي تتخذ فيه الإجراءات التصحيحية، و من بين أهم أسباب الانحرافات، الملائمة أو غير الملائمة يمكن ذكر:

- تحفيز العمال.
- عدم احترام الموازين.
- الاستعمال السيء للعمال.
- نوعية المادة الأولية المستعملة.

في كل واحد من هذه المستويات يجب وضع معايير في حساب الانحرافات وتفسيرها، لأن وجود معايير شاملة (عامة) لا تسمح باستخراج الأسباب الحقيقية للانحراف، وبالتالي لا تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية الضرورية.

2.6- دورية الحساب: يجب أن تتعلق بنوع الحركة التصحيحية المسموح بها:

لو انتظرنا مثلا لغاية إنجاز طلبية لحساب الانحرافات على تكلفتها، لن يكون هناك أي حركة تصحيحية ممكنة، يجب أن تحسب الانحرافات الدورية اعتمادا على فترات قصيرة تسمح بالتصحيح قبل فوات الأوان خاصة إذا كانت دورة الإنتاج قصيرة (مثلا أقل من يوم).

3.6- المرونة في إعداده:

لا بد أن يراعى في إعداده قدر كبير من المرونة ليتمكن من التكيف مع الظروف المحيطة به باستمرار كإمكانية تعديل المعايير.

7- الافتراضات الواقعية لنظام التكاليف المعيارية:

الافتراضات الواقعية تعني التصور العلمي لما ينبغي أن تكون عليه مجريات الأمور لظاهرة أو علاقة معينة، في ضوء العوامل والمتغيرات المؤثرة فيها خلال فترة زمنية محددة.[2]

---

[1] SAADA Toufik et autres, Op-cit, P 149.

[2] أبو زيد كمال خليفة، مرجع سبق ذكره، ص 94.

وبناء عليه يمكن تصور الافتراضات التي ينبغي أن يقوم عليها نظام التكاليف المعيارية الجيد لتحقيق الرقابة وتقييم الآداء فيما يلي:[1]

1- سلوك العلاقة بين عناصر المدخلات والمخرجات يتأثر بالعديد من العوامل الديناميكية، مما يجعل هذه العلاقة غير خطية، من هذه العوامل نذكر: مدى تعقد المواصفات الفنية والهندسية للمنتج النهائي، والعمليات الصناعية اللازمة للحصول عليه، حجم الإنتاج المخطط والمحقق، مستوى الطاقة المتاحة والمستعملة، طول زمن دورة التشغيل.

2- إذا توافرت إمكانيات الإحلال بين مختلف أصناف المواد أو اليد العاملة فإنه تتم بمعاملات متناقصة بما يتماشى مع منطق قانون تناقص الغلة في الفكر الاقتصادي، مما يعني أن تقلبات الأسعار النسبية لعناصر المدخلات يكون لها أثر كبير في تحديد تشكيلة الاحتياجات التي تؤدي إلى الإنتاج المرغوب فيه بأقل تكلفة.

3- أي انحراف يمكن أن يرجع إلى عدم كفاءة التخطيط والتنبؤ بما يجب أن تكون عليه تكلفة الآداء خلال تلك الفترة.

4- ضرورة تحليل هذا الانحراف لتحديد العوامل الحقيقية المسببة له وتحديد المسؤول عنها، من أجل تحسين الآداء مستقبلا.

8- أهداف نظام التكاليف المعيارية:

1.8- من وجهة النظر التقنية:

- حساب التكاليف المعيارية يسمح بإعداد الموازنات بسرعة وبأكثر شفافية فيما يتعلق بإطلاق منتج جديد. وفي حالة الإنتاج بالطلبية. أو من أجل تحديد أرقام خاصة بمشروع معين.[2]
- يساعد في تحديد الأسعار وتقييم المخزونات عن طريق توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب.
- يسمح للمؤسسة من تتبع تطورات حسابات النتائج طوال الأسابيع أو الأشهر.[3]
- يوفر المعايير المطلوبة التي تتلاءم مع الحاجة إلى تقييم الآداء بما يؤدي إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على نفس مستوى الجودة.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 83-84.

[2] BOISSELIER Patrick, **"contrôle de gestion, cours et applications"**, Vuibert, Paris, 1999, P 251.

[3] Idem, P 251.

- تحليل الإنحراف يسهل اتخاذ القرارات التصحيحية، فتكلفة الجودة الرديئة للمادة الأولية المقيمة عن طريق انحراف المردود يمكن مقارنتها مع تكلفة المادة الأولية التي تعوضها.[1]
- المعايير تمثل أهدافا مرجعية وأي انحراف يمثل ربحا أو خسارة.

2.8- من وجهة النظر التنظيمية:

- يسمح نظام التكاليف المعيارية بتطبيق الإدارة بالاستثناء، لأن الانحراف البسيط يمكن إهماله، أما إذا كان الانحراف معتبرا فهو بمثابة صفارة إنذار تعلن عن ضرورة القيام بالحركات التصحيحية.
- بالنسبة للمؤسسة التي تحتوي في هيكلها على مراكز الربح، يمكن أن تشكل فيها التكاليف المعيارية عنصرا أساسيا في تحديد أسعار التنازل الداخلية، لأنه لا يسمح بتحويل تكاليف الآداء السلبي أو الربح الناتج عن التسيير الصارم من مركز إلى مركز آخر، لأن الخدمات التي يتحصل عليها مركز معين تقيم على أساس التكاليف المتوقعة وليس على أساس التكاليف المحتملة فعلا.[2]

وبذا يمكن تحديد بدقة من هي المراكز المسؤولة عن الانحراف الإجمالي للمؤسسة الأم.

- نظام التكاليف المعيارية من أهم دعائم نظام محاسبة المسؤولية فهو يساعد في تحديد المسؤول عن الانحراف سواء كان وحدة مديرية أو عاملا:

3.8- من وجهة النظر الاجتماعية داخل المؤسسة:

- إن تحديد العتبة التي يمكن أن تتخذ القرارات عندها في مركز معين يسهل تفويض المسؤولية، وبالتالي تتخذ الإجراءات التصحيحية دون اللجوء إلى المسؤول الهراكي أو المديرية العامة.

يعطي هذا استقلالية أكثر إلى المسؤولين ومرونة في تطبيق الرقابة والثقافة الضرورية للاندماج الجيد في المؤسسة، خصوصا إذا حددت الأهداف بصفة جماعية.[3]

- إن تحديد المسؤولية عن الانحراف يخلق نوعا من الطمأنينة لدى العمال ذوي الآداء العالي مما يكسبهم حافزا نفسيا للعمل بأكثر إرادة، ويشعرهم بانتمائهم إلى المؤسسة، وبالولاء لها.

أما العمال ذوي الآداء المنخفض فإنهم سيخشون من تطبيق العقوبة عليهم في حالة انحراف سلبي مما يدفعهم إلى تحسين أدائهم لضمان بقائهم كأعضاء في المؤسسة لأجل معين.

---

[1] Burlaud Alin & autres, Op-cit, P 149.

[2] Boisselier Patrick; Op-cit, P 251.

[3] Idem; P 252.

المطلب الثاني: التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية

1- تعريف الموازنة التقديرية:

تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنات التقديرية. حيث يرى بعض الكتاب بأنها خطة منهم:[1]

SHILLINGELAN GORDAN: والذي يرى بأن: "الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محددة مقدما لأعمال المرغوبة، وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأس لتقييم الآداء في المؤسسة".

KELLER and FERRARA: عرفا الموازنة التقديرية بأنها: "هي الخطة المنسقة لجميع عمليات المؤسسة في فترة الموازنة".

حسب HOREN GREN. C. T: "الموازنة هي تعبير كمي عن خطة عمل plan of action ومساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة.

يعرف الدليل الفرنسي للمحاسبة الموازنات التقديرية بأنها: "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات".[2]

من التعريفات السابقة يمكن استخلاص أن الموازنة هي تعبير كمي لبرنامج عمل مستقبلي (سنة) مفصل تسير عليه المؤسسة.

2- أهمية الموازنات التقديرية داخل المؤسسة:

على طول السنة تقوم الفرقة المالية بإعداد موازنات مستقلة من أجل تحديد أهداف مالية تتعلق بالعوائد، المصاريف، الأرباح والاستثمارات للسنة الجبائية (المالية) القادمة، وتتشكل الموازنة تقريبا من كل العناصر المالية، كما أن الوثيقة التي تناقش في السنة المقبلة عندما يجتمع المسيرون شهريا أو فصليا عادة ما تكون الموازنة فقط، كمجلة دورية تركز على المقارنة بين النتائج الحالية والمقدرة، عنصرا بعنصر، مع طلب الشروحات للانحرافات الكبيرة.[3]

تساهم في تطبيق الرقابة، ويمكن ذكر المتطلبات الأساسية لنظام الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية كما يلي:[4]

---

[1] نور أحمد، "المحاسبة الإدارية"، مرجع سبق ذكره، ص 63-64.

[2] فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2001، ص 04.

[3] KAPLAN .S. Robert and NORTON .P .David, **"The balanced scorecard"**, Harvard Business School Press, Boston, 1996, P 247.

[4] نور أحمد، :**المحاسبة الإدارية**" مرجع سبق ذكره، ص 70.

1- تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة مع ضرورة أن تكـون خطـوط الـسلطة والمسؤولية واضحة.

2- تحديد معايير عملية تستخدم في أغراض التخطيط.

3- دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة والأقسام المختلفة فيه، للمشاكل المتوقعة، والعلاقات بـين أقسام المصنع المختلفة.

4- أخيرًا يجب ملاحظة أنّ أي نظام للرقابة مهما كانت الصور التي يأخذها، هو وظيفـة مـن الوظائف الإدارية، وأنّ الموازنات التقديرية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة بل جزء منه.

3- إجراءات إعداد الموازنات التقديرية:

تتلخص عموما هذه الإجراءات في النقاط التالية:[1]

1- تحديد الفترة الموازناتية، سنة أو أكثر والتي تتضمن الفترات القصيرة الملائمة.

2- تجميع الوثائق الضرورية لتحديد مع/ولكل المسؤولين (بيع، إنتاج،...) الأهداف الفردية المعبر عنها بقيمة الإيرادات والتكاليف والتي تسمى موازنات.

3- جمع الموازنات الأساسية والتي تسمى بإعداد:

- حسابات الاستغلال التقديرية.
- الميزانية التقديرية.
- موازنة الخزينة.
- المخطط المالي.

4- تعديل كل هذه الموازنات بما يتماشى مع الصعوبات المواجهة في فترة إعدادها.

5- مقارنة الإنجازات مع الموازنات في الفترة القصيرة وتحديد الانحرافات.

6- مناقشة هذه الانحرافات مع/وبين المسؤولين، الدراسة الجماعية للقرارات التصحيحية التي ستتخذ من أجل الاقتراب من الأهداف التي انحرفت عنها المؤسسة مؤقتًا، وضع موازنات الفترات اللاحقة.

---

1 LAUZEL Pierre & TELLER Robert, **"Contrôle de gestion et budgets"**, 7ème édit, SIREY, Paris, 1994, P237.

4- أنواع الموازنات:

1.4- حسب طبيعتها: وفق هذا الأساس يتم التمييز بين:

أ- موازنـة الاستغـلال:

هي تنبؤ معبر عنه بالأرقام لكل العناصر التي تتعلق بفرضية استغلال معينة خـلال فتـرة محددة، هي برنامج عمل مرقم قصير الأجل.[1]

كما يمكن تعريفها بأنها تنبؤ مالي – على العموم – خاص بالنشاطات العادية الـتي تقـوم بـها المؤسسة خلال دورة الاستغلال مثل، موازنة المبيعات، موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنـة المشتريات.

يعتمد هذا النوع على المعلومات المستخلصة من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف (على الخصوص نظام التكاليف المعيارية).

ب- الموازنـة الماليـة:

تتضمن خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال، بالإضافة إلى ذلك تخـتص بـالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد، وتتكون مـن العناصر التالية: الموازنة الاستثمارية، الموازنة النقدية، جدول التمويل التقديري، موازنة القدرة على التمويل الذاتي، وتتكون الموازنة الشاملة من موازنة الاستغلال والموازنة المالية.[2]

2.4- حسب الثبات والمرونة:

تتأثر الموازنات التقديرية بالفرضيات المتضمنة عند تصميمها والتي تتعلق بدرجـة عـدم التأكد والشخصية المتفائلة أو المتشائمة للفرقة المكلفة بإعداد الموازنات، مما يجعلـها تنقـسم إلى موازنات ثابتة وموازنات مرنة.

أ- الموازنـات الثابتـة: هذا النوع يكون مبنيا على أساس افتراض مستوى واحد من النـشاط، يستعمل خاصة في المؤسسات التي تنشط في محيط أين تستطيع أن تتنبأ بدقة بحجم نشاط الفتـرة القادمة.[3]

---

[1] Idem, P 236.

[2] فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 08.

[3] نفس المرجع ، ص 08.

ب- الموازنـة المرنـة: "هي موازنة مصممة بصفة تجعلها قابلة للتغيير حسب مستوى النـشاط الفعلي. كما تسمح بحساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة.

إن إعداد المتوازنات المرنة يسهل تحليل التكاليف غير المباشرة إلى عناصر ثابتة ومتغيرة، ويحـدد المدى (Extent) التي تتغير عنده التكاليف غير المباشرة المتغيرة عند معدل نشاط ملائم".[1]

- إن انحراف الموازنة هو أحد الانحرافات الجزئية للانحراف عن التكاليف غير المباشرة المعيارية.

3.4- حسب الفترة:[2]

فترة الموازنة هي الفترة الزمنية التي يتم فيها إعداد وتنفيذ الموازنة، تتـأثر بـالظروف ونـوع الموازنات كما يلي:

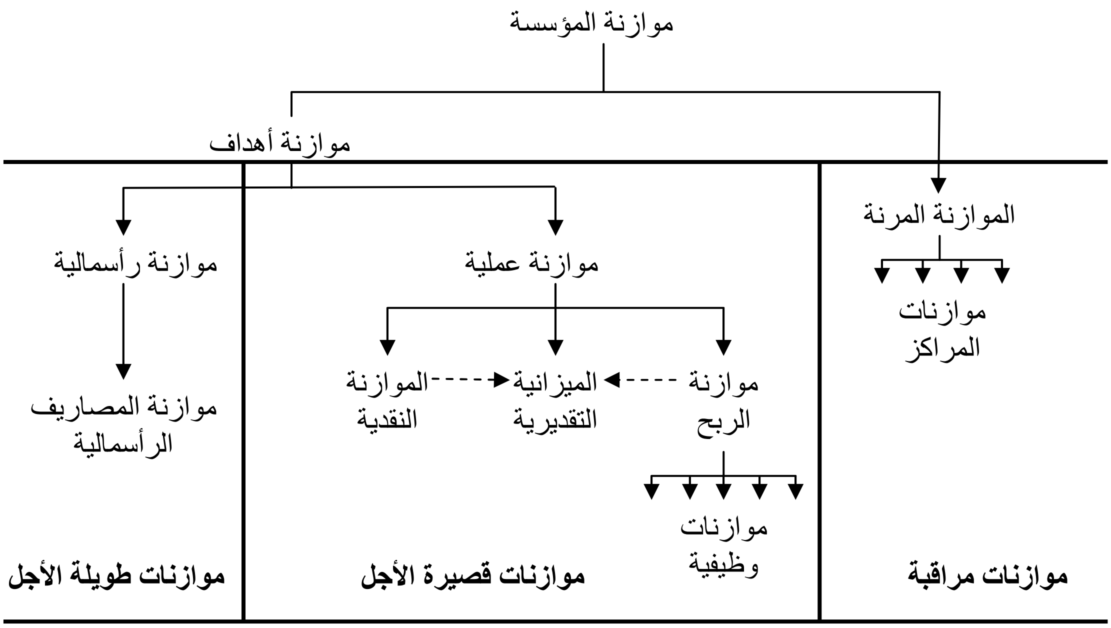
أ- الموازنة العملية: سنة واحدة.

ب- الموازنة الرأسمالية: عدة سنوات.

ج- موازنة البحث والتطوير: بعض السنوات.

الشكل التالي يوضح أهم أنواع الموازنات الممكن إيجادها داخل المؤسسة:

شكل رقم (I-1): موازنة المؤسسة



Source: HARPER. W.M, Op-cit, p 212.

---

[1] HARPER.W.M, Op-cit, P 243.
[2] Idem, P 211.

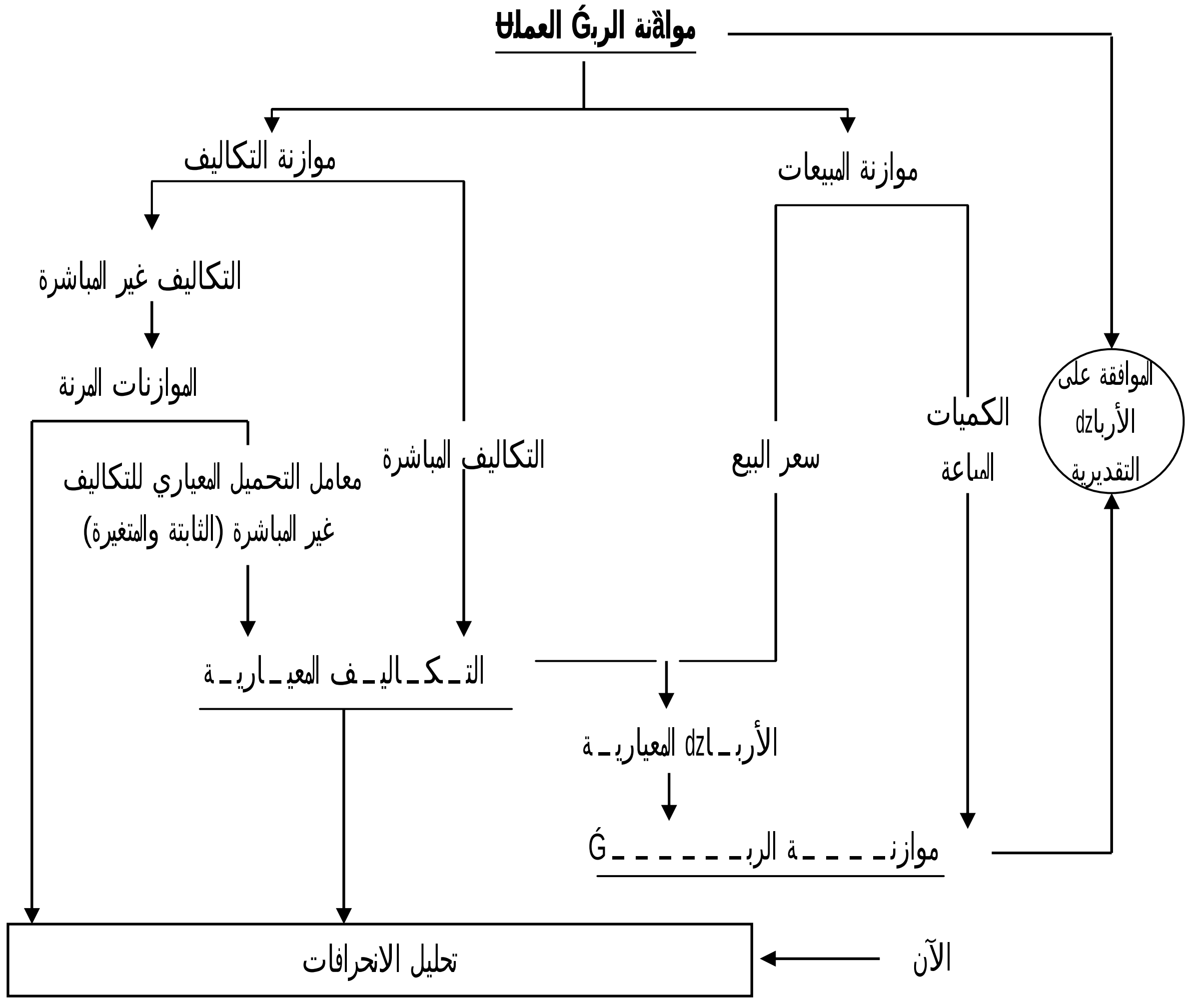
5- علاقة نظام التكاليف المعيارية بنظام الموازنات التقديرية:

من خلال مراحل إعداد الموازنات يمكن أن نلاحظ الدور الكبير الذي يلعبه نظام التكاليف المعيارية في تحديد المعايير المناسبة للتنبؤ بالتكاليف، هذه المعلومات يحتاجها نظام الموازنات التقديرية لإعداد. موازنات الاستغلال (مثل موازنة الاستهلاكات، موازنة المشتريات)، موازنة الخزينة، والميزانية التقديرية التي تحتوي بدورها على النتيجة التقديرية المحسوبة على أساس الفرق بين الإيرادات المتوقعة والتكاليف المتوقعة (التكاليف المعيارية).

إن نظام الموازنات التقديرية يساعد نظام التكاليف المعيارية في تقييم الآداء عن طريق الموازنة المرنة التي تسمح بحساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة وتسمح بحساب انحراف الموازنة الذي يشكل مع انحراف المردود وانحراف النشاط: انحراف التكاليف غير المباشرة.

الشكل التالي يوضح التداخل بين هذين النظامين كما يلي:

الشكل رقم (III-2): التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية



Source: HARPER .W.M, Idem, p 239

عموما قد ترتبط المعايير بوحدة الإنجاز أو بوحدة المنتج، وفي هذه الحالـة يطلـق علـى الأنظمة الخاصة بها أنظمة التكاليف المعيارية، كما قد توضع هذه المعايير في شكل خطـة علـى مستوى الإدارة أو النشاط ويطلق عليها في هذه الحالة الموازنات التخطيطية. (التقديرية).[1]
على الرغم من هذا فإن اصطلاح الآداء المعياري standard performance عادة ما يستخدم بالتبادل في الحياة العملية مع مصطلح الآداء التقديري budgeted performance.[2]

المطلب الثالث: نظام التكاليف المعيارية وتقييم الأداء

1- مفهوم الأداء:[3]

إن أصل مصطلح الآداء لاتيني "Performance"، فاللغة الإنجليزية هي التي أعطت لـه معـنا واضحا ومحددا، بمعنى تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة.
أو بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة.
إن مفهوم الآداء يعكس سلوك الكائنات - فرد، جماعة، مؤسسة – في إدارة المهمات، مفهـوم يرتبط بمدى عمل الأشياء الصحيحة بطريقة صحيحة، ومن هذا يتضح أن مفهوم الآداء يتـضمن بعدين هما الكفاءة والفعالية.

1.1- الكفاءة: Efficiency

إن الكفاءة تعني الحصول على الكثير نظير مما هو أقل، أي بقاء التكلفة في حدودها الدنيا، والأرباح في حدودها القصوى، الكفاءة مفهوم يقتصر فقط على استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة للمؤسسة، أي أنه يرتبط بالدرجة الأولى بعنصر التكلفة والعلاقة بين المخرجـات والمـدخلات، أي:[4]

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{قيمة المخرجات}}{\text{قيمة المدخلات}}$$

---

1 أبو زيد كمال خليفة و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 43.
2 نور أحمد، "مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية"، مرجع سبق ذكره، ص 220.
3 علي عبد الله، "أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية" حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999، ص 5-6.
4 نفس المرجع السابق، ص 06.

تقدير الكفاءة يقود إلى مفهوم الإنتاجية، يأخذ بعين الاعتبار الموارد المستهلكة والإنتاج المتحصل عليه، كما تتعلق بتعميم مدى تحكم المؤسسة في مواردها التقنية الاقتصادية التي تستعملها.[1]

إن الكفاءة مرادف لمفهوم الإنتاجية حيث يركز كل منهما على تحديد أفضل العلاقـات الداليـة القائمة بين المدخلات والمخرجات على مر الزمن، ويعتبر هذا الأمر من أهم الخطوات الـضرورية لوضع معايير تكلفة ملائمة لظروف الواقع الفعلي.[2]

لما كانت مقاييس الكفاءة متعددة فإن بعض الباحثين يطلقون على نسبة المخرجات إلى المدخلات مصطلح "الإنتاجية" للتفرقة بينها وبين غيرها من مقاييس الكفاءة.[3]

إن الإنتاجية العامة والمردودية إحدى مقاييس الكفاءة.

$$\text{الإنتاجية العامة}^{4} = \frac{\text{النشاطات}}{\text{الوسائل}}$$

$$\text{المردودية}^{5} = \frac{\text{النتيجة}}{\text{النشاط}} \quad \text{أو} \quad \frac{\text{النتيجة}}{\text{الوسائل}}$$

حيث:

النتائج: النتيجة الصافية، نتيجة الاستغلال، التمويل الذاتي، التدفقات النقدية، الهامش الإجمالي.

النشاطات: رقم الأعمال خارج الضريبة، القيمة المضافة، إيرادات الاستغلال، سعر التكلفة.

الوسائل: الأصول الخامة أو الصافية، الأصول المتداولة، ساعات العمل، عمال وغيرهم.

2.1- الفعالية: Effectiveness

تبين مؤسسة ما أو أحد أجزائها فعاليتها عندما تكون قادرة على بلوغ (أو الاقتراب) من أهدافها. ينظر إلى الفعالية فقط بالنسبة إلى الأهداف المرجعية الممكن التعبير عنها ماديا.[6]

---

1 COHEN Elie, **"Dictionnaire de gestion"**, Casbah édition, Alger, 1998, P 125.

2 أبو زيد كمال خليفة، مرجع سبق ذكره، ص 59.

3 علي عبد الله، "**أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية**"، أطروحة دكتوراه، مرجع سبق ذكره، ص 13.

4 COULAUD .A et Dervaux.B, **"Dictionnaire de management et de contrôle de gestion"**, 2ème édition, Dunod, Paris, 1990, P 151.

5 Idem, P 166.

6 COHEN-Elie, Op-cit, P 125.

وفق هذا المفهوم ترتبط الفعالية بكمية المخرجات النهائية دون النظر إلى كمية الموارد المستنفذة في سبيل الحصول عليها.

كما يعرفها Kast et all بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها في شكل زيادة حجم المبيعات، وزيادة حصتها في السوق، وتحقيق رضا العاملين والعملاء وتنمية الموارد البشرية بالإضافة إلى تحقيق النمو والربحية.[1]

من هذا فإن الآداء مرادف للفعالية الناتجة عن الاستخدام الاقتصادي للموارد (الكفاءة)، كما هو مرادف للمفهوم الأوسع للإنتاجية.[2]

الآداء يعني وجود الكفاءة والفعالية في نفس الوقت.

2- تقييم الأداء (قياس الأداء):

1.2 - مفهوم تقييم الأداء:[3]

يعتبر تقييم الآداء على أنه جزء من سلسلة العمل الإداري المستمر التي تشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة سواء على مستوى مراكز الربحية أو الوحدة الاقتصادية أو المستوى القطاعي أو الوطني، للتأكد من أن تحقيق الأهداف يسير فعلا في الاتجاه المحدد وأن الموارد المتاحة تستخدم بكفاءة وطبقا للمعايير الفنية والاقتصادية المحددة سلفا.

إن تقييم الآداء عملية القصد منها التوصل إلى الحكم على درجة كفاءة وفعالية المؤسسة الاقتصادية ككل ولكافة جوانب النشاط والعلاقات المختلفة، وإن عملية التقييم بهذا يجب أن تكون شاملة لكل جزئيات وأقسام النشاطات في المؤسسة، فيتم تقييم كل مركز على حدى ثم تجمع النتائج ليتم تقييم كل المراكز لتصل إلى التقييم الشامل للمؤسسة ككل. حيث أن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة رغم اختلافها تتميز بالترابط والتكامل مما يجعل كفاءة المركز الواحد تؤثر على المراكز الأخرى.

---

[1] علي عبد الله، "**أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية**"، أطروحة دكتوراه، مرجع سبق ذكره، ص 07.

[2] نفس المرجع السابق، ص 09.

[3] نفس المرجع السابق، ص 14-15.

2.2 - علاقة تقييم الأداء بالتخطيط:

التخطيط كما عرّفه WEICK هو تصور المستقبل المرغوب فيه والوسائل التي تسمح بتحقيقه.[1]

كما عرّفه MINTZBERG على أنه إجراءات رسمية بهدف إنتاج نتائج واضحة على شكل نظام متكامل للقرارات.[2]

يجب على المؤسسة أن تخطط كي تنسق نشاطاتها، تضمن أن المستقبل مأخوذ بعين الاعتبار، كي تكون عقلانية وكي تراقب، هذا من شأنه أن يخلق التآزر Synergy داخل المؤسسة وهو مجموعة من الحركات المتداخلة والمتناسقة مثل الموجودة في أعصاب الكائن الحي. وقد عبّر ANSOFF عن التآزر بـ 2+2=5، أي أن المؤسسة تبحث عن موقع منتج – سوق يسمح لها بالحصول على أداء أكبر من مجموع عناصره.[3]

إذا لا يمكن تصور تقييم الأداء دون وجود تخطيط لأنه الأساس الذي يُرجع إليه عند التقييم: فالخطة تحدد الأهداف والمعايير المرجعية وتحدد المراحل الوسيطية لقيادة المؤسسة إلى النتائج المرادة، كبرامج التموين والإنتاج، لهذا فهي معرضة للتغيير باستمرار بعد تقييم الآداء لضمان استمرار المؤسسة ورفع مردوديتها.

3.2 - علاقة تقييم الأداء بالرقابة:

حسب FAYOL.H تنطوي الرقابة على التحقق عما إذا كان كل شيء يسير طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة. وإن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل شيء، الأشياء، الناس، الأفعال.[4]

من خلال تعريف FAYOL يمكن ملاحظة التداخل الكبير إن لم نقل التطابق بين تقييم الآداء والرقابة من حيث الغرض منهما.

اعتبر DERVAVAUX و COULAUD أنّ الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان أن القرارات التي اتخذتها الإدارة العليا يتم تتبعها بفعالية وكفاءة من أجل تحسين أداء المؤسسة.[5]

---

[1] MINTZBERG .G. Henry, Grandeur et décadence de la planification stratégique, Dunod, Paris, 1994; P 24.

[2] Idem P 28.

[3] Idem P 62.

[4] توفيق جمال أحمد، "إدارة الأعمال مدخل وظيفي"، دار النهضة العربية، بيروت، 1986، ص 404.

[5] COULAUD .A Dervaux, .B, Op-cit, P 46.

من هذا يمكن استخلاص أن تقييم الآداء هو وسيلة تستعملها مراقبة التسيير لتحسين الآداء داخل المؤسسة.

عوامل الرقابة هي: الكم، الكيف، التكلفة، والزمن وتنطوي عملية الرقابة على الخطوات التالية:[1]

- تحديد المعايير والمقاييس الرقابية.
- قياس الآداء ومقارنته بالمعايير.
- تصحيح الانحرافات عن المعايير والخطط.

إذا كانت المعايير قد وضعت بطريقة تعكس هيكل التنظيم، وتعبر عنه تعبيرا سليما، وإذا أمكن قياس الآداء طبقا لهذه المعايير فإن تصحيح الانحرافات يمكن أن يتم بسرعة، وفي هذه المرحلة تختلط وظيفة الرقابة مع الوظائف الإدارية الأخرى.[2]

تقييم الآداء هو خطوة من خطوات الرقابة، وإن اتخاذ القرار هو الإطار الأشمل للتخطيط، تقييم الآداء والرقابة.

3- مساهمة نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء:

يعد نظام التكاليف المعيارية أسلوبا مهما في تحقيق الرقابة عن طريق تقييم الأداء المراكز على أساس التكاليف، ويتحقق هذا باختيار المعايير الفنية والمالية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة وهيكلة التكاليف بها، وظروف المحيط.

وفي ضوء التطبيق الجيد لمحاسبة المسؤولية يمكن استخدام هذه المعايير في تحقيق هدفين هما:

- قياس الآداء عن طريق مقارنة الآداء المخطط مع الآداء الفعلي واستخراج الانحرافات.
- العمل على تحسين الآداء.

وتتحدد فعالية أي نظام رقابي بمدى قدرة مخرجاته على منع الانحرافات التي يمكن تجنبها قبل حدوثها، أو اكتشافها وتصحيحها فور وقوعها.

تساعد معايير التكلفة عموما في إجراء التقييم على ثلاث مستويات:

- تقييم الأداء الفرد: لمعرفة نقاط الضعف لدى الفرد العامل و/أو المسؤول عن مركز المسؤولية وتحديد أسباب القصور في الأداء المهام الموكلة إليهم، ومدى جودة الأداء الأنشطة المختلفة.

---

[1] توفيق جميل أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 405.

[2] نفس المرجع السابق، ص 410.

- تقييم الأداء مركز المسؤولية: يتم ذلك بواسطة المستويات الإدارية الأعلى، في حالة استمرار الآداء السلبي للمركز يستحسن التخلي عنه إن أمكن.
- تقييم الآداء الذاتي: الوصول إلى هذا المستوى يعني اكتساب العمال لوعي كبير لمدى أهميتهم ودورهم في الأداء المؤسسة ككل، من خلال التقييم الذاتي يتمكن المسؤول المباشر عن الأداء العمل من تقييم أخطائه بنفسه، وتصحيحها بنفسه.

تتم عملية تقييم الآداء في نظام التكاليف المعيارية من خلال تحليل الانحرافات على التكاليف المعيارية وتحديد المسؤول عنها، وهذا له أهميته البالغة في اتخاذ القرارات. والانحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة (في صالح المؤسسة) أو غير ملائمة (ليست في صالح المؤسسة) تنقسم إلى قسمين:[1]

- انحرافات ترجع إلى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية وهي الانحرافات الخاضعة للرقابة.
- انحرافات ترجع إلى عوامل خارجية وهي الانحرافات غير الخاضعة للرقابة.

عند تحليل الانحرافات يجب التركيز على الانحرافات غير العادية، أي على تلك العناصر التي يختلف فيها الآداء الفعلي عن الآداء التقديري بدرجة كبيرة (سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة).

إن مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة، بافتراض أن هناك عنصران فقط وهما الكمية والسعر فالتحليل يكون بالشكل التالي:[2]

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية

أو

= التكلفة المعيارية – التكلفة الفعلية

لا يكون الانحراف ملائما أو غير ملائم بالاعتماد على الإشارة الرياضية (-)، ولكن يكون:

ملائما إذا كانت التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الفعلية.

غير ملائم إذا كانت التكلفة المعيارية أصغر من التكلفة الفعلية.

---

[1] فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[2] نفس المرجع السابق، ص 43.

المبحث الثاني: معايير التكاليف المباشرة وتحليل انحرافاتها

تحديد المعايير بدقة عملية صعبة، تعود بالدرجة الأولى إلى الأقسام التقنية، لأنها هي التي تحدد مواصفات الإنتاج والمراحل المتبعة إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك.

وسأتطرق في هذا المبحث إلى معايير التكاليف المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية واللوازم (كمية وسعر)، واليد العاملة المباشرة (وقت وأجر)، ثم حساب الانحرافات ومحاولة تفسيرها، وكيفية وضع تقارير التكاليف المعيارية.

المطلب الأول: معايير التكاليف المباشرة

خارج الأقسام العملية للتصنيع والتوزيع يوجد أقسام وظيفية مكلفة بتصميم ووضع مسارات الإنتاج أهمها:[1]

مكتب الأبحاث Researchs office: بعد مرحلة البحث، تحدد وسائل الإنتاج، المواد الضرورية لصناعة المنتج كما تحدد بصفة خاصة قوائم المواد التي تشكل المنتج مع إعطائها رموزًا.

مكتب الطرائق Methodes office: يقوم بإعداد التشكيلة المصنعة، محددًا المعدات واليد العاملة الضرورية لذلك، وكيف يجب أن تصنع المنتج في أحسن الظروف التقنية والتكاليفية.

مكتب التنسيق Ordonnancement's office: تحدد الوقت المستغرق لصناعة كل منتج، هو الذي يخطط العملية الصناعية داخل المؤسسة.

بصفة عامة مكتب الأبحاث تحدد المعايير الكمية والنوعية للمواد الأولية واللوازم، بينما مكتب الطرائق ومكتب التنسيق تحددان المعايير الكمية لليد العاملة والزمن المستغرق.

1- معايير المواد الأولية:

نفترض أنّ تكلفة المواد الأولية المستهلكة تتأثر بعاملين هما:

- سعر شراء المواد الأولية.
- كمية المواد الأولية المستهلكة للحصول على وحدة أو حجم معين من الإنتاج.

[1] BOISSELIER Patrick, Op-cit, P 253-254.

1.1- معايير كمية المواد:

تشمل على كل المواد المكونة للمنتج، مثل المواد الأولية، اللوازم والمواد نصف المصنعة.
يتطلب تحديد الكمية المعيارية من المواد الأولية لكل وحدة من المنتجات الصناعية، إجراء دراسات فنية، هندسية وتجريبية، فالدراسات الفنية تتعلق بالطرق الإنتاجية المتبعة ومتطلباتها من جودة المواد، والدراسات الهندسية تتعلق بمواصفات المنتج والتصميمات والرسومات والدراسات والتجـارب العملية، ميكانيكية وكيميائية تتعلق بإجراء الاختبارات اللازمة لضمان درجة الجودة المطلوبة من حيث الصلابة والمتانة والتفاعلات الكيميائية. كما يجب إجراء تجارب عمليـة لإنتـاج كميـة اختبارية من منتج معين للتعرف على نسبة الفاقد من المواد الأولية في ظروف التشغيل العادية. وفي حالة وجود خبرة سابقة، أي أن المنتجات الحالية ليست جديدة، فيمكن الاستفادة من البيانـات التاريخية عن الكمية المستخدمة فعلا من كل صنف.[1]
الكمية المعيارية تحدد في قوائم (Nomenclature) المنتجات بمساعدة بعض التقنيات مثـل تحليـل القيمة، أو بمساعدة بعض المهندسين في مكتب الأبحاث.
يجب الأخذ في الحسبان الخسائر والتلف العاديين، أي إعداد كذلك معايير الخسائر والتلف.[2]
وعادة يشترك في إعداد معايير كمية المواد كل من الإدارات التالية:[3]

أ- إدارة الإنتاج: ليس لها القرار النهائي في تحديد الكمية المعيارية، وإنما الهدف من إشراكها هـو فهم هذه المعايير والاقتناع بها كأهداف أو مستويات يجب الالتزام بها في المراكز الإنتاجية.
ب- الإدارة الهندسية تقوم بالدور الأكبر في وضع المعايير الكمية، إذ يرتبط ذلك بالتصميم الهندسـي للمنتجات والنواحي الفنية الأخرى وتقوم هذه الإدارة بإجراء ما يسمى "دراسة المنتج".
ج- إدارة التكاليف: توفر المعلومات الملائمة المساعدة في وضع المعايير الكميـة للمـواد مثـل الإحصاءات التاريخية عن الكمية التالفة، كما تجعل هذه المشاركة محاسب التكاليف يـتفهم هذه المعايير التي سوف يقارنها مع الكمية المستهلكة فعليا. كما يجب قبل وضع أي معيـار للمواد الأولية – التأكد من أن هناك رقابة على إجراءات الـشراء، الاسـتلام، التخـزين، والصرف من المخازن، حتى تتكامل إجراءات الرقابة على المواد الأولية قبل وبعد استعمالها.

---

[1] الدهراوي كمال الدين، أبو الحسن علي أحمد، "محاسبة التكاليف للضبط والرقابة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 117.
[2] GERVAIS Michel, **"Contrôle de gestion"**, 7ème édition , Economica, Paris, 2001, P 131.
[3] الدهراوي كمال الدين، أبو الحسن علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 118.

2.1- معايير السعر:[1]

عند تحديد الأسعار المعيارية للمواد الأولية واللوازم يتم الرجوع إلى قوائم الأسعار، الفواتير وعقود المشتريات طويلة الأجل. دون أن ننسى التغيرات الموسمية في الأسعار.

وتعتبر الأسعار المتفق عليها في عقود المشتريات طويلة الأجل أكثر دقة، ويمكن اعتبارها أسـعارًا معياريًا يعتمد عليها في إعداد التكلفة المعيارية، أما في غياب هذا النوع من العقود فمن الضروري إجراء تعديلات للأسعار الجارية وفق الاتجاهات السعرية المتوقعة في المستقبل.

وتجدر الإشارة إلى أن السعر المعياري هو سعر الشراء (بعد الخصم التجاري) مضاف إليـه كـل المصاريف اللازمة إلى غاية وصول المادة الخام إلى قسم الإنتاج.

يمكن اختيار السعر المعياري على أساس إحدى الطرائق التالية:

- الأسعار المتفق عليها في العقود الطويلة الأجل.
- التقدير الإحصائي للأسعار المتوقعة للفترة المقبلة.
- المتوسط المتحرك للأسعار لأحدث طلبيات الشراء.
- التقدير الشخصي للأسعار بواسطة أشخاص لديهم خبرة ومعرفة بحالة أسواق المواد الأولية.

يعتبر قسم المشتريات المسؤول الأول عن عمليات الشراء ويتحمل مسؤولية الانحرافات في السعر ولتقليل خطر الانحراف السالب يفضل الشراء بكميات اقتصادية[2] في كل طلبية.

وأخيرا يمكن وضع القاعدة التالية:

التكلفة المعيارية للمواد الأولية = الكمية المعيارية × السعر المعياري الوحدوي

2- معايير الأجور المباشرة:

نفترض أن تكلفة الأجور تتأثر بعاملين:

- أجرة العامل.
- وقت العمل.

---

[1] الدهراوي كمال الدين، أبو الحسن علي أحمد، المرجع السابق، ص 119-120.

[2] الكمية الاقتصادية هي تلك الكمية التي يكون عندها مجموع تكاليف التخزين ومصاريف الشراء أدنى ما يمكن.

1.2- معايير وقت العمل المباشر:

الوقت (الزمن) المعياري هو ساعات العمل المباشرة اللازمة لإنتاج وحدة منتج معين.

ولتحديد الوقت المعياري اللازم لكل عملية يمكن استعمال إحدى الطرائق التالية:

أ- البيانات التاريخية: مع تعديلها في ضوء الظروف المتوقعة.

ب- الخبرة أو الحكم الشخصي: في حالة ما إذا كان الإنتاج يقوم على مواصفات يطلبها العملاء وفقا لأذواقهم يحتاج الإنتاج في هذه الحالة إلى تقديرات كمقياس للوقت، يضعها أشخاص اعتماداً على خبرتهم المهنية.

ج- متوسط الآداء في الماضي: مع استبعاد أي تطرف في أرقام الماضي ووفقا للظروف المتوقع حدوثها في المستقبل.[1]

د- دراسة الزمن والحركة:[2] تتضمن هذه الدراسة إعداد قائمة بالتفصيل أو الحركات اللازمة لإنجاز كل عملية، وحساب متوسط الزمن الذي يستغرقه إنجاز كل حركة عند تنفيذ العامل للعملية، ويتحدد الزمن المعياري للعملية بعد عمل تسوية حيث تستبعد القيم الزمنية المتطرفة، ويراعى مسموح معياري لحاجات العامل الشخصية وللعناية بالأدوات والمناولة والنقل عند قيام العامل الإنتاجي بها وللإنتاج المعيب الذي لا يكون العامل ذاته سببا فيه، ولذلك ترتكز هذه الدراسة على استخدام العمالة الجيدة لما تمليه طبيعة وظروف الإنتاج ومستوى الآداء الذي يفترض أن المعيار سيمثله.

يراعى عند القيام بدراسة الحركة والزمن ما يلي:

- تحديد الخطوات الإنتاجية الفرعية وتحليلها حتى يمكن قيامها؛
- بيان الحركة الضرورية المثلى اللازمة لكل خطوة إنتاجية؛
- تدريب العاملين للالتزام بالحركات الضرورية لتجنب الضياع غير العادي للوقت؛
- تحديد نقطة البداية والنهاية لكل خطوة بدقة؛
- يجب إضافة بعض المسموحات إلى الزمن الذي تم قياسه مثل مسموحات لمقابلة الضياع العادي ومسموحات لمقابلة الإجهاد الصناعي؛
- درجة المهارة المتوفرة لدى العامل؛

[1] جمعي أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[2] نفس المرجع السابق، 102-103.

- نوعية الإشراف والرقابة على أداء العاملين.
- درجة المشاركة في وضع المعايير.

هـ - منحى التعلم:

إن استمرار تدفق الإنتاج النمطي يؤدي إلى زيادة مستوى الخبرات والمهارات المكتسبة على مر الزمن، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى انخفاض متوسط احتياجات الإنتاج المتراكم من خدمات العمل المباشر، لذلك تقوم دوال التعلم على افتراض أساس مؤداه أن مستوى الخبرات والمهارات المكتسبة يتزايد بمعدل ثابت كلما تضاعف حجم الإنتاج المتراكم على مر الزمن.[1]

وفي مجال التكاليف فإنه بتكرار الإنتاج فإن تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة تنخفض، لأنه كلما حدث تعلم للعملية الإنتاجية تزداد كفاءة العمال فينخفض الوقت المستغرق لتنخفض بذلك تكلفة اليد العاملة وبعض التكاليف المرتبطة بها. أي أن منحنى التعلم يعبر عن العلاقة العكسية بين ساعات العمل (التكاليف) وكمية الإنتاج المتراكمة عبر الزمن.

ويمكن التعبير عن هذه العلاقة وفق الدالة التالية:[2]

$$س = أ \times ص^{ب}$$

حيث: **س**: متوسط الزمن للوحدة عند كمية الإنتاج التراكمية ص .

ص : كمية الإنتاج المتراكم عبر الزمن.

أ : الزمن الفعلي للوحدة الأولى.

ب: معامل التعلم والذي يتحدد كما يلي:

$$ب = \frac{\text{لوغاريتم نسبة التعلم}}{\text{لوغاريتم العدد } 2}$$

[1] أبو زيد كمال خليفة و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 130.

[2] أبو الحسن علي أحمد، الدهراوي كمال الدين، مرجع سبق ذكره، ص 104.

2.2- معايير أجرة العامل:

تتضمن عملية معايرة أجر العمل المباشر تحديد:[1]

- فئة العمل التي تستلزمها كل عملية تشغيل.
- الأجر الذي يدفع لهذه الفئة.

لكن قد يستمر التحكم في سياسة الأجور بموجب القـانون أو التعاقـد أو بـالرجوع إلى مستويات الأجور السائدة، لذلك فإن الهدف من معايرة الأجور هو تحويل معايير الزمن إلى قـيم مالية، وبناءً على ذلك فإنّ الأجر يجب أن يعبّر عن التأهيل العلمي والعملي والخصائص الشخصية اللازمة لكل وظيفة، وهذا يقتضي تبويبًا دقيقًا للوظائف تحدد فيه بشكل قاطع مجموعة مواصفات مبنية على أساس مستويات المهارة.[2]

المطلب الثاني: انحراف تكاليف المواد الأولية

للحصول على منتج معين قد تستخدم المؤسسة مادة أولية واحدة، لكن في الغالب تتطلـب المنتجات مجموعة من الأصناف المختلفة للمواد الأولية، في هذه الحالة يتصف تحليل انحراف المواد الأولية بشيء من التعقيد. وقبل التطرق إلى كيفية حساب الإنحرافات يستحسن إلقاء الضوء على مسبباتها.

1- أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية:

1.1- أسباب انحراف الكمية:

يمكن أن تعزى الانحرافات الناجمة عن استخدام المواد (الانحرافات الكمية) إلى عدة أسباب أهمها:[3]

- عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج أو في معـايرة المـسموحات الطبيعيـة، كاعتماد معايير تاريخية سهلة المنال Loose standards، دونما بذل جهد واهتمام كافيين، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات موجبة تعطي انطباعًا خاطئًا عن تحـسّن الآداء، أو اعتمـاد معايير مثالية متشددة Tight standards، يصعب أو يستحيل تحقيقها ولو بذل العمال جهـدًا واهتمامًا كافيين في ظروف عمل كفء، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات سالبة.

---

[1] جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 104.

[2] نفس المرجع السابق، ص 104.

[3] حنان رضوان حلوة، كحالة جبرائيل جوزيف، "**محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وثبات**"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 77-79.

- عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل، مما يجعل المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة وتقييم الآداء.
- استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يـؤثر سـلبا على واقعية المعايير.
- تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته، حيث تتغير نتيجة لذلك كمية المواد الداخلة في هذا المنتج.
- عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمـواد، فمـثلا العمال الجدد يسببون في بداية مرحلة التعلم والتأقلم مع طبيعة العملية الإنتاجية هدرا وضياعا في المواد.
- قد يقصر العمال القائمون على التنفيذ في تحقيق المعيار نتيجة إهمالهم أو عدم تحفيزهم بـشكل كافٍ، كما قد يحققون المعايير المطلوبة بكفاءة عالية.

يتضح مما سبق أن الأسباب المؤدية إلى الانحراف الكمي في استخدام المواد الأولية هـي عمومـا أسباب داخلية تستطيع إدارة المؤسسة التحكم فيها من خلال الاهتمام المتزايد بها من أجل تخفيض التكاليف، كما يلاحظ أن عدم الدقة في المعايرة تظهر في بداية وضع نظام التكـاليف المعياريـة نتيجة لنقص الخبرة في هذا المجال، لكن استمرارية المؤسسة في تطبيق النظام المعياري واسـتفادتها من التغذية العكسية يؤدي إلى تطوير نظام التكاليف المعيارية وبذلك تحسين المعايير.

2.1- أسباب انحراف السعر:

من بين العوامل التي تتسبب في انحراف سعر المواد الأولية نذكر:[1]

- تغير أسعار المواد في السوق.
- الشراء بكميات كبيرة أو صغيرة مما يؤثر على سعر الوحدة هبوطا أو صعودا.
- دفع مبالغ إضافية من أجل العناية بالمواد أو توصيلها إلى المؤسسة في أسرع وقت.
- الشراء من موردين غير الموردين العاديين مما يتطلب في كثير من الأحيان دفع سعر أعلى لنفس المواد.
- عدم التمكن من الحصول على الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول عليها.

---
[1] بوكساني رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 153-154.

-2 تحليل الانحراف الإجمالي للمواد الأولية:

فرق BOISSELIER. P بين الانحراف الشامل Total variance وبين الانحـراف الإجمـالي Global variance حيث:

الانحراف الشامل: يساوي الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعياريـة الموافقـة للإنتـاج العادي.[1]

الانحراف الإجمالي أو الانحراف الاقتصادي: يساوي الفرق بين التكاليف الحقيقيـة والتكـاليف المعيارية[2] الموافقة للإنتاج الفعلي.[3]

واعتبر أن الانحراف الشامل يتكون من الانحراف الإجمالي والانحراف على حجم النـشاط كمـا يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (III-3): تحليل الانحراف الشامل إلى انحراف إجمالي وانحراف على حجم النشاط

الإنتـاج العادي	الإنتـاج الفعلـي
التكاليف المعيارية المتعلقة بالإنتاج العادي	التكاليف المعيارية المتعلقة بالإنتاج الفعلي
+ انحراف حجم النشاط	**+** انحراف اقتصادي (إجمالي)
= الانحـراف الشـامـل	

Source: BOISSELIER. P, Op.cit, p 262.

الانحراف الإجمالي هو الذي يفيد أكثر في معرفة كفاءة استهلاك المواد.

تحسب قيمة الانحراف الإجمالي للمواد الأولية كما يلي:[4]

الانحراف الإجمالي = (التكلفة الفعلية × السعر الفعلي) – (الكمية المعيارية للمواد الأوليـة الـضرورية للإنتاج الفعلي × السعر المعياري)

يمكن تحليله إلى:

---

[1] BOISSELIER .P, Op-cit, P 260.

[2] يسمى Boisselier.P التكاليف المعيارية المتعلقة بالنشاط الفعلي بـ:"التكاليف المسبقة".

[3] Idem P 262.

[4] GERVAIS Michel, Op-cit, P 138.

1.2 - التحليل الثلاثي: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى ثلاثة أقسام لمعرفة التأثير الصافي لعامل السعر، التأثير الصافي لعامل الكمية، والتأثير المزدوج لعاملي الكمية والسعر معاً. كما يلي:

(الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) × السعر المعياري (انحراف الكمية)

+ (السعر الفعلي – السعر المعياري) × الكمية المعيارية (انحراف السعر)

+ (السعر الفعلي – السعر المعياري) × (الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) (الانحراف المزدوج)

= الانحراف الإجمالي

2.2 - التحليل الثنائي: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى انحراف كمية وانحراف سعر كما يلي:[1]

أ/ الطريقة الأولى:

(الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) × السعر المعياري (انحراف الكمية)

+ (السعر الفعلي – السعر المعياري) × الكمية الفعلية (انحراف السعر)

= الانحراف الإجمالي

ب/ الطريقة الثانية:

(الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) × السعر الفعلي (انحراف الكمية)

+ (السعر الفعلي – السعر المعياري) × الكمية المعيارية (انحراف السعر)

= الانحراف الإجمالي

التمثيل البياني لهذه الطرائق يظهر في الشكل التالي مع افتراض أن :

س ف > س م و ك ف > ك م حيث:

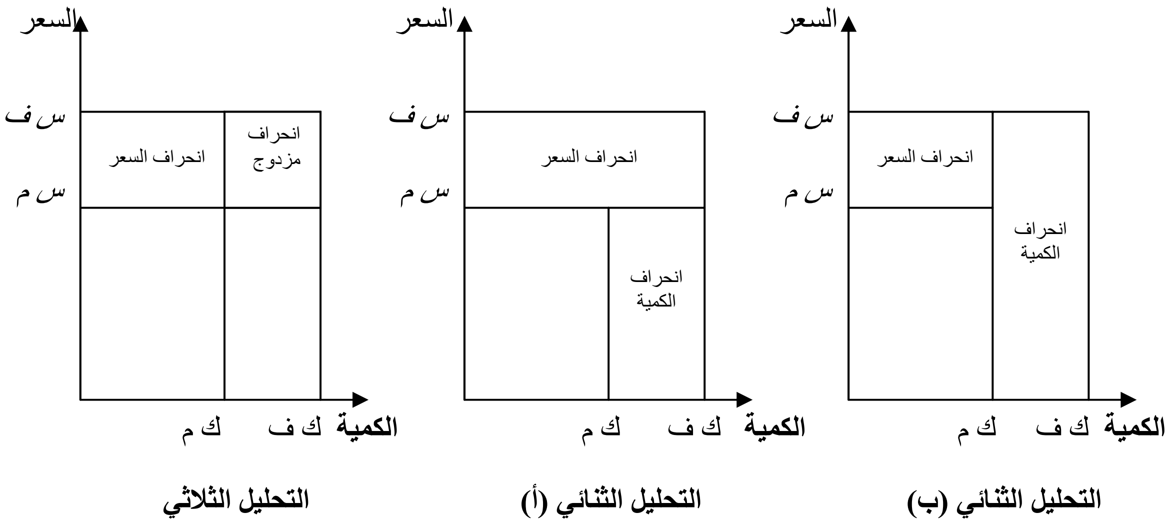
س ف: السعر الفعلي، و س م: السعر المعياري

ك ف: الكمية الفعلية، و ك م: الكمية المعيارية

---

[1] Idem P 138.

شكل رقم (III-4): تحليل انحراف المواد الأولية



Source: GERVAIS Michel, Op.cit, p 137.

3.2- تقييم التحليل الثنائي والتحليل الثلاثي:

يستحسن على مراقب التسيير أو محاسب التكاليف أن يستعمل التحليل الثنائي عوض التحليل الثلاثي لغرض الرقابة على التكاليف، لأنه يستبعد الانحراف المزدوج لصعوبة تحميل هذا الأخير على عاتق جهة معينة، كما أن الانحراف المزدوج لا يمكن وصفه في الواقع بكونه ملائما أو غير ملائم. فلو كان انحراف الكمية وانحراف السعر ملائمين. فإن الانحراف المزدوج يجب أن نعامله بالضرورة على أنه غير ملائم (في غير صالح المؤسسة)، حتى تكون قيمة الانحراف الإجمالي مساوية إلى قيمة مجموع الانحرافات الثلاثة، إذا التحليل الثنائي أفضل من التحليل الثلاثي.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه هو في حالة استخدام التحليل الثنائي فأي الطريقتين أفضل ؟

إن الطريقة الأولى من التحليل الثنائي هي الأفضل لأنها تفصل بصفة أحسن في تحديد المسؤوليات. فرئيس الورشة المسؤول عن الكمية المستهلكة غير مسؤول عن سعر شرائها وبالتالي يقيم انحراف الكمية بالسعر المعياري، لهذا يتم العمل غالبا بهذه الطريقة.

-3 تحليل انحراف الكمية:

نجد في الواقع أن مجموعة من المواد الأولية تشترك في إنتاج منتج أو عدة منتجات، بالإضافة إلى وجود إمكانية الإحلال Substitution بين المواد الأولية للحصول على نفس المنتج بمواصفات متشابهة إلى حد بعيد، لهذا فإن المزيج المستخدم فعليا قد يختلف عن ذلك المزيج المقدر، ومن أجل الرقابة على عناصر المواد الأولية يتم تحليل انحراف الكمية إلى: انحراف مزيج وانحراف غلة.

1.3- انحراف المزيج: Mix variance

من الأسباب التي تؤدي إلى انحراف المزيج:

- عدم توفر بعض المواد الأولية بمخازن المؤسسة نتيجة لظروف خارجية لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها مما يدعو إلى زيادة استهلاك بعض المواد (وإن كان سعرها مرتفعا) على حساب بعض المواد الأخرى النادرة.
- ارتفاع أسعار بعض المواد يجعل إدارة المشتريات تصرف النظر عنها وتشتري موادا أخرى بديلة لها بأسعار منخفضة، مما يغير في نسبة المواد المكونة للمنتج.

يحسب انحراف المزيج لكل صنف من المواد الأولية كما يلي:[1]

انحراف المزيج = [(الكمية الفعلية لمجموع المواد الأولية المستخدمة × نسبة المزيج المعيارية للصنف) – الكمية الفعلية المستخدمة من الصنف] × السعر المعياري للصنف

إذا كانت الناتجة سالبة معناه أن الانحراف غير ملائم.

2.3- انحراف الغلة (المردود): Yield variance

يحدث انحراف الغلة إذا كانت كمية الإنتاج الفعلية تختلف عن كمية الإنتاج المعيارية. فيما لو طبقت النسب المعيارية للمزيج.[2]

أي أن انحراف الغلة يقيس التكلفة غير الطبيعية للتساقط، التبخر، أو الجفاف، أو... والتي تحصل في كمية المواد الأولية نتيجة استخدامها في العملية الإنتاجية.[3]

يحسب انحراف الغلة كالتالي:

انحراف الغلة = (كمية الإنتاج المعيارية للمدخلات الفعلية - كمية الإنتاج الفعلية) × متوسط السعر المعياري

حيث أن متوسط السعر المعياري = مجموع التكلفة المعيارية للمواد / الكمية المعيارية للمواد

كمية الإنتاج المعياري للمدخلات الفعلية = الاستهلاك الفعلي من المواد × نسبة المخرجات للمزيج

إذا كانت النتيجة موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

[1] أبو الحسن علي أحمد، الدهراوي كمال الدين، مرجع سبق ذكره، ص 124.

[2] نفس المرجع السابق، ص 125.

[3] حنان رضوان حلوة، كحالة جبرائيل جززيف، مرجع سبق ذكره، ص 88.

4- **انحراف السعر:**

السعر عامل خارجي يصعب التحكم فيه ومراقبته على عكس الكمية، لكن إذا كانت المشتريات تتم في محيط عاصف، يكون مفضلا لو يتم تحليل انحراف السعر إلى انحرافات جزئية مثل انحـراف التضخم والانحراف الناجم عن أثر المنافسة.

المطلب الثالث: انحراف تكاليف اليد العاملة

يرجع انحراف تكاليف اليد العاملة إلى عاملين أساسيين هما معدل الأجر، والزمن المستغرق في إنجاز العمل.

1- **أسباب انحراف معدلات الأجور:**

تتمثل أهم الأسباب في:

- تشغيل العمال في مناصب معينة لا تتناسب مع تكوينهم.
- دفع أجر أعلى أو أقل من المعدل العادي في العمليات الموسمية أو العاجلة.
- دفع أجور لعمال جدد زيادة على حاجة الإنتاج.
- ترقية عمال إلى درجات أعلى ومكافآت لا تتماشى قيمتها مع الزيادة في الإنتاج.

1.1- **أسباب انحراف وقت العمل:**[1]

يرجع استخدام ساعات أكثر أو أقل من العمل التقديري للعمليات الإنتاجية إلى عـدة أسـباب منها:

- التغير في الإنتاج أو استخدام آلات جديدة.
- عطل في الآلات القديمة وعدم توفر قطع الغيار اللازمة الإصلاح.
- التأخير في استلام المواد في العمليات الإنتاجية أو النقص في الوحدات المطلوبة.
- قلة الجهود المبذول من بعض العمال.
- رداءة أصناف المواد المستخدمة مما يتطلب وقت أكبر أو عناية أكثر بالآلات.
- عدم كفاءة الإشراف على العمال.

[1] بوكساني رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 155.

-2 تحليل الانحراف الإجمالي لتكاليف اليد العاملة:

يتم تحليل الانحراف في تكلفة العمل المباشر بنفس الطريقة المتبعة عند تحليل الانحرافات في تكلفة المواد الأولية المباشرة، فقط نعوض الكمية بالزمن، والسعر بمعدل الأجر كما يلي:

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي

حيث أن:

التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي = معدل الأجر المعياري × الزمن المعياري للإنتاج الفعلي

يعبر الزمن المعياري للإنتاج الفعلي عن الموازنة المرنة لمستوى النشاط.

يمكن تحليل الانحراف الإجمالي إلى انحراف ثلاثي وثنائي تماماً مثل تحليل انحراف المواد المباشرة، وسأقتصر على الطريقة المعمول بها غالبا وهي:

انحراف الوقت (الزمن)[1] = (الزمن الفعلي – الزمن المعياري للإنتاج الفعلي) × معدل الأجر المعياري.

انحراف معدل الأجر = (معدل الأجر الفعلي – معد الأجر المعياري) × الزمن الفعلي.

انحراف الكفاءة (الوقت):

يمكن الامتداد بالتحليل السابق في حالة تعدد وتنوع مهارات وأنواع اليد العاملة المستخدمة في الإنتاج من خلال تجزئة انحراف الزمن (انحراف الكفاء) إلى انحراف مزيج العمل، وانحراف إنتاجية العمل.[2]

-1.3 انحراف مزيج العمل: يحسب بالشكل التالي:[3]

إنحراف المزيج = [(النسبة الفعلية لنوع العمل – النسبة المعيارية لنوع العمل) × الزمن الفعلي الإجمالي] × معدل أجر المزيج المعياري

---

[1] يسمى انحراف الوقت كذلك بانحراف كفاءة اليد العاملة.

[2] علي حسين أحمد حسيني، "**المحاسبة الإدارية المتقدمة**" دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 175.

[3] نفس المرجع، ص 177.

حيث:

$$\text{النسبة المعيارية لنوع العمل} = \frac{\text{زمن نوع العمل الداخل في إنتاج وحدة واحدة}}{\text{مجموع الزمن الكلي لليد العاملة لإنتاج نفس الوحدة}}$$

$$\text{معدل أجر المزيج المعياري}^{[1]} = \frac{\text{مجموع التكلفة المعيارية لمزيج اليد العاملة المعيارية}}{\text{العدد المعياري للعمال}}$$

وفقاً للمعادلة السابقة لانحراف المزيج فإنه إذا كانت النتيجة موجبة، فإن انحراف مزيج اليد العاملة لنوع العمالة المعين غير ملائم.

2.3- انحراف الإنتاجية:

يحسب وفق المعادلة التالية:[2]

انحراف الإنتاجية لنوع العمل = [(الزمن الفعلي الإجمالي لكل أنواع العمالة × النسبة المعيارية لنوع العمل) – (الزمن المعياري لنوع العمل)] × معدل أجر المزيج المعياري

إذا كان النتيجة موجبة فإن الانحراف يكون غير ملائم، لأن الزمن الفعلي لنوع العمـل يكـون أطول من زمنه المعياري.

[1] جمعة أحمد حلمي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 117.

[2] علي حسين أحمد حسيني، مرجع سبق ذكره، ص 177.

المبحث الثالث: معايير التكاليف غير المباشرة وتحليل انحرافاتها

تتمثل التكاليف غير المباشرة في جميع عناصر التكاليف التي تتسبب فيها العملية الإنتاجية إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك لكن دون أن تدخل في التكوين المادي للمنتج، مما يجعل تحميلها على الوحدات المنتجة خاضعا لعمليات حسابية وسيطية، هذا من شأنه أن يخلق بعض الصعوبات في إيجاد أساس سليم يعتمد عليه في إعداد المعايير المتعلقة وكذا تحليل انحرافاتها، وسنرى في هذا المبحث كيفية إعداد معايير التكاليف غير المباشرة ومحاولة معرفة أسباب الانحراف وتحليله.

المطلب الأول: معايير التكاليف غير المباشرة

عادة ما يتم تقدير التكاليف غير المباشرة (متغيرة وثابتة) على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة من أجل حساب معامل تحميل معياري للتكاليف غير المباشرة يكون متلائما مع الظروف الجديدة، وقبل إيضاح كيفية حساب هذا المعامل من المستحسن أن نتطرق إلى بعض أنواع التكاليف غير المباشرة كما يلي:

1- عرض لبعض التكاليف غير المباشرة:

1.1- الأجور غير المباشرة: يتم تقديرها بنفس الكيفية التي تقدر بها الأجور المباشرة.

2.1- العمولات الممنوحة: تقدر على أساس نسبة من قيمة المبيعات التقديرية، ويجب الأخذ في الاعتبار مع ما تعودت المؤسسة العمل به في الفترات السابقة مع زيادة ما يناسب تحسين الخدمات التي تقدم للزبائن وارتفاع حجم المبيعات.[1]

3.1- الإشهار[2]: يتم تقدير تكاليف الإشهار في ضوء ما تراه المؤسسة مناسبا لتحقيق أهداف معينة، كتعزيز سمعة المؤسسة أو غزو أسواق جديدة أو تنشيط المبيعات والرفع من مستواها. ويجب أن لا تكون المبالغ المخصصة للإشهار ضخمة جدا بحيث ستترك آثارا سلبية على المركز المالي للمؤسسة، كما أن المبالغ الضئيلة لا تؤدي إلى تحقيق الهدف الذي ترمي إليه المؤسسة، ولذلك يجب عند تحديد المبالغ أن نأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- المبالغ التي تستطيع المؤسسة تحملها خلال سنة واحدة.
- المبالغ اللازمة لإنجاز البرنامج.

---

[1] فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 53.
[2] نفس المرجع السابق، ص 54.

4.1- تكاليف الإدارة[1]: تكاليف الإدارة ثابتة في أغلبها. أما نتائجها فمن الصعب حسابها، إذاً العلاقة بين الجهد والآداء علاقة غامضة، لهذا من الصعب عموما تحديد معايير الإدارة. بعض التقنيات مثل المراجعة الوقتية للتكاليف، أو الموازنة على الأساس الصفري تسمح بمعالجة هذا المشكل.

5.1- تكاليف الطاقة: حيث يستطيع الخبراء والتقنيون تحديد الطاقة (كهرباء، بنزين...إلخ) التي تستهلكها المباني والآلات في الظروف العادية.

6.1- تكاليف الصيانة: جزء منها ثابت كالتشحيم اليومي وجزء متغير وهو المتسبب عادة في الانحراف، تتسبب فيه التعطلات غير المتوقعة.

7.1- أعباء الاهتلاك: تحسب قسط الاهتلاك حسب نوع الاهتلاك الذي تعمل به المؤسسة (اهتلاك تصاعدي، اهتلاك تنازلي أو اهتلاك ثابت).

8.1- تكاليف التأمين والإيجار: تكاليف ثابتة تدفعها المؤسسة مقدما لتستفيد من خدماتها فيما بعد، على المحاسب هنا أن لا ينسى مبدأ استقلالية السنوات في تحميل هذا النوع من التكاليف.

2- حساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة:

تتحمل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف غير المباشرة بواسطة معدلات التحميل والتي تتمثل في حاصل قسمة التكاليف غير المباشرة على أساس تحميل ملائم (وحدة القياس)، وفي نظام التكاليف المعيارية تتحمل المنتجات بنصيبها من التكاليف غير المباشرة على أساس "معدل التحميل المعياري".

فإذا كان مثلا: أساس القياس هو ساعة دوران الآلة فإن:

$$\text{معامل التحميل المعياري} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المعيارية}}{\text{عدد ساعات دوران الآلة المعياري}}$$

يمكن كذلك حساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة المتغيرة، ومعامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة الثابتة كما يلي:

1 GERVAIS .M, Op-cit, P 131.

$$\text{معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المتغيرة المعيارية}}{\text{عدد ساعات دوران الآلة المعياري}}$$

$$\text{معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة الثابتة المعيارية}}{\text{عدد ساعات دوران الآلة}}$$

تجدر الإشارة إلى أن المعامل الأول ثابت بالنسبة إلى حجم النشاط، بينما الثاني يتناقص مع زيادة حجم النشاط.

المطلب الثالث: انحراف التكاليف غير المباشرة

يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة وفق ما يلي:

الانحراف الإجمالي = التكاليف الفعلية – التكاليف المحملة معياريا

حيث:

التكاليف المحملة معياريا = مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري.

مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي = حجم الإنتاج الفعلي × الزمن المعياري لإنتاج وحدة واحدة.

إذا كانت نتيجة الانحراف المعياري أعلاه موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

يمكن تحليل الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة إلى:

- انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة.
- انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة.
- في حالة عدم التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة فإن الانحراف الإجمالي يتحلل إلى انحـراف مردود، موازنة، ونشاط.

1- انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة:[1]

يشترط في الرقابة عن طريق الموازنات المرنة أن تكون العلاقة بين المصاريف المتغيرة والنشاط علاقة مباشرة وتتعلق بالمدى القصير، مع إمكانية قياس النشاط.

يحلل انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة إلى انحراف إنفاق وانحراف كفاءة كما يلي:

انحراف الانفاق = التكلفة المتغيرة الفعلية – التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي

حيث أن:

التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × مستوى النشاط الفعلي

انحراف الكفاءة = التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي – التكاليف المتغيرة المحملة معياريا

أو بعبارة أخرى:

انحراف الكفاءة = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × (مستوى النشاط الفعلي – مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي)

يمكن تلخيص أسباب انحراف الانفاق فيما يلي:

- من الممكن أن تطرأ تقلبات في أسعار عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة كتقلبات في أسعار المواد غير المباشرة.
- صعوبة ربط كل عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة بقياس موحد لمستوى النشاط، أو أن التقدير السيئ عند وضع المعاملات قد يؤدي إلى عدم دقتها.

لهذا فمن المستحسن أن لا يكتفي محاسب التكاليف بحساب انحراف الإنفاق الإجمالي بل يجب أن يحلله لكل عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.

وتحمل مسؤولية انحراف الكفاءة على المسؤول عن قياس النشاط، فقد يكون السبب راجعا إلى التأخير في مناولة المواد أو توقف الآلات لسبب من الأسباب، أو كون مواصفات المواد غير ملائمة للعملية الإنتاجية، أو...إلخ.

---

[1] فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 127-128.

2- انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة:

تنقسم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ثابتة ملزمة وإلى تكاليف ثابتة غير ملزمة، فالأولى لا يمكن إعادة النظر فيها إلا بعد انتهاء الفترة اللازمة لتنفيذ الخطة، بينما الثانية فيمكن إعـادة النظـر في الخطة المتعلقة بها في الفترة القصيرة، هذا يعني أنه من المحتمل أن يكـون مـستوى تنفيـذ هـذه التكاليف يختلف عن المستوى المحدد في الخطة الأصلية، وهذا يـؤدي إلى ارتفـاع أو انخفـاض التكلفة.[1]

الانحراف الإجمالي للتكاليف الثابتة غير المباشرة يحسب كما يلي:

الانحراف الإجمالي = التكاليف الثابتة الفعلية – التكاليف الثابتة المحملة معياريا *

حيث:

التكاليف الثابتة المحملة معياريا = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي.

يتحلل الانحراف الإجمالي إلى انحراف خطة وانحراف طاقة كما يلي:

انحراف الخطة = التكاليف الثابتة الفعلية – التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي

حيث أن:

التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي =

معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتـة × مستوى النشاط الفعلي

انحراف الطاقة = التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي – التكاليف الثابتة المحملة معياريا

3- انحراف المردود، النشاط والموازنة:

في حالة عدم الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة يحلل الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة إلى:

- انحراف مردود.
- انحراف نشاط.
- انحراف موازنة.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 129.

* تسمى كذلك التكاليف الثابتة المستوعبة.

1.3- انحراف الموازنة:

يحسب انحراف الموازنة وفق المعادلة التالية:

انحراف الموازنة = التكاليف غير المباشرة الفعلية – موازنة النشاط الفعلي

حيث أن:

موازنة النشاط الفعلي = (مستوى النشاط الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة [1]

إذا كانت نتيجة انحراف الموازنة سالبة فهذا معناه أنه انحراف ملائم، والعكس صحيح.

التكاليف الثابتة المبرمجة هي تكاليف ثابتة معيارية تتعلق بحجم الإنتاج المعياري (موازنة ثابتة)، لهذا قد يكون هذا الانحراف مضللاً خصوصاً لو كان الإنتاج الفعلي أقل من الإنتاج المعياري.

2.3- انحراف المردود:

يحسب كما يلي:

انحراف المردود = موازنة النشاط الفعلي – موازنة الإنتاج الفعلي

حيث موازنة الإنتاج الفعلي = (مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة

إذا كانت النتيجة انحراف المردود موجبة فهذا معناه أن الانحراف غير ملائم، أما إذا كانت سالبة فالانحراف ملائم.

يرجع الانحراف إلى اختلاف الزمن المستغرق في إنتاج وحدة واحدة، وهذا ربما بسبب العمال، الآلات، أو نوعية المواد، أو إحدى الظروف الخارجية.

3.3- انحراف النشاط:

يحسب كما يلي:

انحراف النشاط = موازنة الإنتاج الفعلي – التكاليف المحملة معياريا

إذا كانت النتيجة موجبة فالانحراف غير ملائم.

---
[1] التكاليف الثابتة المبرمجة هي التكاليف الثابتة المتعلقة بالإنتاج المعياري.

يمكن استنتاج كذلك أن:

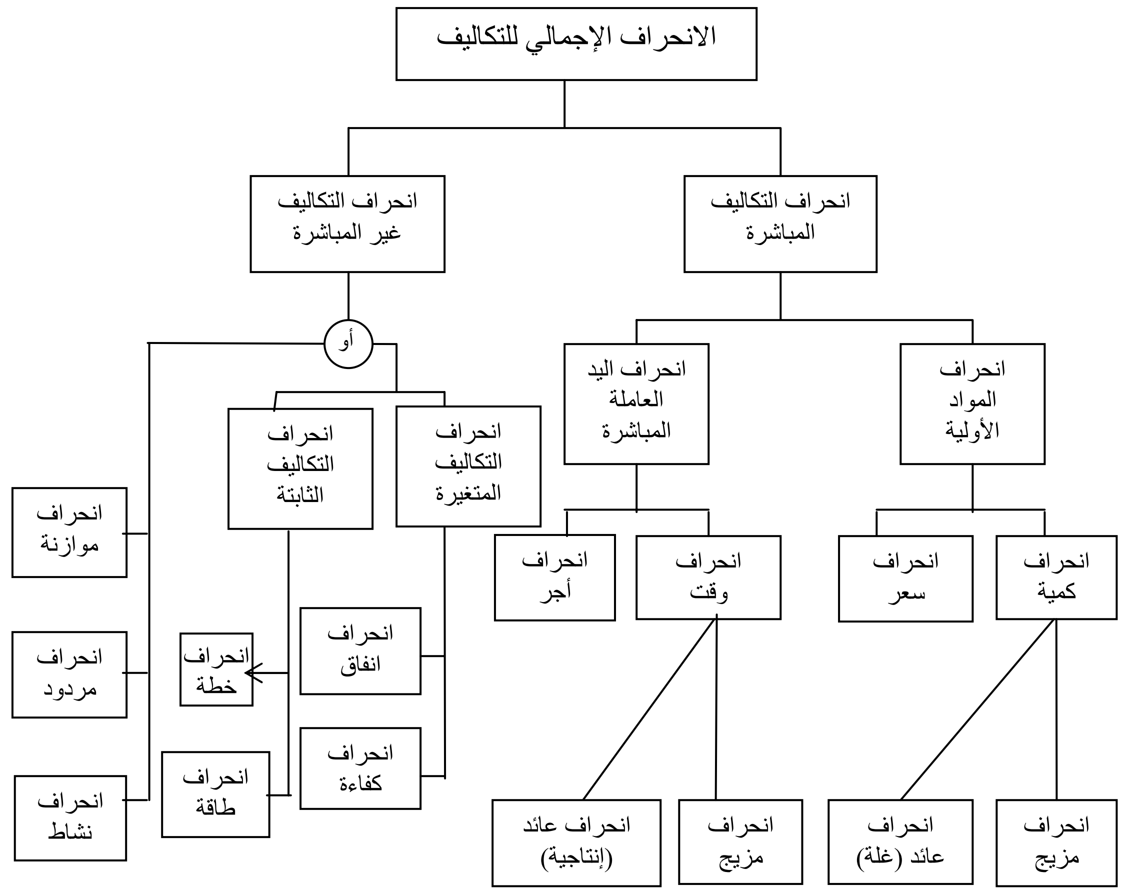
انحراف النشاط = التكاليف الثابتة المقدرة – التكاليف الثابتة المحملة معياريا

هذا معناه أن نحراف النشاط الملائم هو ربح زيادة الفعالية، وانحراف النشاط غير الملائم هـو تكلفة بطالة.
إذاً يمكن حساب التكاليف الثابتة المحملة معيارياً حسب الطريقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة معيريا} = \text{التكاليف الثابتة المبرمجة} \times \frac{\text{مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي}}{\text{مستوى النشاط المعياري (العادي)}}$$

ومنه انحراف النشاط هو فرق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
والشكل التالي يوضح الانحراف الإجمالي للتكاليف المعيارية وأجزائه التي يتحلل إليها.

شكل رقم (III-5): انحراف التكاليف المعيارية



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: تقارير التكاليف في نظام التكاليف المعيارية

كلما ارتفعنا في المستويات الإدارية داخل المؤسسة فإن الإدارة العليا تبتعد عن مجال التنفيذ العملي، وبالتالي صعوبة معرفة ما يجري في المستويات الدنيا بصفة مفصلة وصعوبة اتخاذ القرار. لهذا وجدت تقارير التكاليف لتسهيل مهام الإدارة.

1- دور تقارير التكاليف:

يتمثل الدور الرئيسي لتقارير التكاليف فيما يلي:

- الرقابة على التكاليف من خلال توفير بيانات عن الانحرافات الملائمة وغير الملائمة في الوقت المناسب.
- تحديد المراكز المسؤولة عن الانحرافات، وبعد تفسيرها يمكن معرفة مدى تعاون أو عجز المسؤول على بلوغ المعايير المحددة سابقا، أو مدى تدخل العوامل الخارجة عن نطاقه في توليد الانحراف.
- اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط كتعديل معايير المواد الأولية أو الزمن اللازم للإنتاج.

2- مبادئ إعداد التقارير: [1]

لعل أهم هذه المبادئ ما يلي:

- فهم حاجات الإدارة من المعلومات وارتباط كل تقرير بالعناصر الخاضعة لرقابة المستوى الإداري المعني من أجله.
- تناسب محتوى التقرير من المعلومات مع حاجة المسؤول الذي يستلمه (إحصاءات عينية ومالية عن عناصر الإنتاج، وضوح المفاهيم والمصطلحات، استخدام الحاسوب، استبعاد المعلومات غير الضرورية، فصل التفصيلات، وعرضها في ملحق...).
- انتظام التقارير (يومي، أسبوعي، شهري،...).
- المرونة في إعداد التقارير من خلال إعداد الدراسات المستمرة، ومدى الحاجة إلى إضافة تقارير جديدة.
- شمول التقارير على تحليل كافة لأسباب الانحرافات (مع توضيح الانحرافات التي تقع خارج مجال الرقابة والانحرافات التي تقع داخله).

[1] جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 240-242.

- إعداد التقارير وفقا لمبدأ الإدارة بالاستثناء، لأن هذا المبدأ يقتضي توفير المعلومات التي تسمح بالتفرقة بين الأعمال الأساسية ذات الصفة الاستثنائية (غير المتكررة) وتلك ذات الطبيعة الروتينية، ويتضمن الانحرافات التي تتطلب اهتماما خاصا من المسؤولين.
- يجب أن تتماشى التقارير مع الخريطة التنظيمية للمؤسسة (التحديد الواضح لحدود السلطة والمسؤولية).
- يجب أن يكون هناك فرد مسؤول يقرر إصدار التقارير، وأي تعديل أو إضافة يجب أن يتم بعد استشارته، قد يكون هذا الفرد، المدير المالي، محاسب التكاليف، مراقب التسيير...
- السرعة في إعداد التقارير لاتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب.

3- أنواع التقارير:

يمكن تصنيف التقارير في نظام التكاليف المعيارية وفق عدة أسس منها:

1.3- على أساس عناصر التكاليف:

أ- تقارير المواد الأولية والأجور المباشرة:

يشمل كل تقرير على خانات أو أقسام خاصة لإثبات كل من التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية والانحرافات والكمية الفعلية للإنتاج. بالإضافة إلى بعض الملاحظات الخاصة إن وجدت، حيث يفيد التقرير في عملية تقييم الأداء لكل المراكز المعنية بهذه العناصر من التكاليف.
فبالنسبة للمواد الأولية مثلا، فبمجرد أن يصدر أمر الإنتاج لمنتج معين وبكمية محددة تعمد إدارة التكاليف – استنادا إلى بطاقة التكاليف المعيارية لهذا المنتج - إلى إعداد قائمة المواد الأولية المعيارية وتثبت فيها الكمية المعيارية من كل مادة تستخدم في هذا المنتج، كما تستلم نسخة من قائمة المواد وأسعارها المعيارية لتحدد بذلك التكلفة المعيارية للمواد الأولية، وعند الانتهاء من الأمر الإنتاجي، يقوم محاسب التكاليف بحصر انحراف المواد وتحليله.[1]
بالنسبة للأجور فيتم تحليلها بنفس الطريقة تقريبا، والشكل التالي يوضح تقرير في شكل كشف رقابة الأجور المباشرة.

[1] حنان رضوان حلوة، كحالة جبرائيل جوزيف، مرجع سبق ذكره، ص 114.

شكل رقم (III-6): تقارير الأجور المباشرة

كشف رقابة الأجور المباشرة عن الفترة..............

نوع المنتج................	مرحلة الإنتاج................
مواصفات المنتج.................	حجم الإنتاج الفعلي..........

رقم العامل	فئة العامل	التكاليف المعيارية			التكاليف الفعلية			الانحرافات			ملاحظات
		وقت	معدل أجر	تكلفة	وقت	معدل أجر	تكلفة	وقت	معدل أجر	إجمالي	

تقرير إدارة التكاليف...

التاريخ	محاسب التكاليف	رئيس إدارة التكاليف
.../.../...	....	....

المصدر: حنان رضوان حلوة، كمال جبرائيل، المرجع السابق، ص *180*.

ب- تقارير التكاليف غير المباشرة:[1]

يتوقف شكل ومحتوى كشف تحليل انحرافات التكاليف على طريقة معايرة هذه التكاليف، وما إذا كانت الموازنة المستخدمة ثابتة أم مرنة، فعندما تقوم المؤسسة بمعايرة كل عنصر على حدى، فإن التحليل يمكن أن يتم لكل عنصر. وفي هذه الحالة يمكن إعداد تقرير مفصل لكل مركز تكلفة. ويتم تحليل الانحرافات إلى انحرافات على التكاليف غير المباشرة المتغيرة. وانحرافات على التكاليف غير المباشرة الثابتة.

[1] المرجع السابق، ص 274.

ج- بعض التقارير الملحقة:

قد تتطلب التقارير السابقة بعض التقارير الملحقة والمفسرة لها. لتتكامل التقارير فيما بينها لغرض اتخاذ قرار ناجع، من هذه التقارير نجد:[1]

- تقارير الأعطال: يعده المشرف ويراجعه رئيس طاقم التخطيط بالمصنع أو المؤسسة لتحديد مدى وجود أعطال حدثت أو متوقعة يمكن أن تؤثر على البرنامج الإنتاجي. عادة ما يأخذ التقرير الشكل التالي:

شكل رقم (7-III): تقرير عن العطل في **القسم (س)**

رقم الجزء	تاريخ العطل	سبب التعطل	الإجراءات الواجبة

المصدر: مصطفى أحمد سيد، المرجع السابق، ص 516.

- التقارير الموجزة: أحيانا يتم إعداد تقريراً موجزاً يوضح موعد البدء والانتهاء، وحركـة أمـر التشغيل.
- التقارير العارضة: يجب أن يتم تصميمها من وقت لآخر لمقابلة حاجـات الإدارة، يمكـن أن تتضمن نقاط متعلقة بالتالف من المواد خلال التشغيل، والأعمال اللازم إعادتهـا، والأوامـر المتأخر تنفيذا. ستكشف تقارير التالف خلال التشغيل عن وجود مشكلات متعلقة بـالجودة، وكونها كامنة في أحد المواد أو في الآلة أو في العامل، ونفس الشيء بالنسبة لتقارير الأعمـال الواجب إعادتها، أما التقارير الخاصة بالأوامر المتأخرة، فهي تلفت الإدارة إلى عوامل الإنتـاج التي تحتاج تعجيل، وإذا طالت قائمة الأوامر المتأخرة يمكن أن تظهر مشكلة موازنـة الطاقـة الإنتاجية لمواضع الآداء أو عدم دقة تقدير.

---

[1] مصطفى أحمد سيد، **"إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات"**، مجهول دار النشر، الطبعة الثالثة، 1998، ص 515-517.

2.3- على أساس المستوى الذي يعدها:[1]

يمكن تقسيم التقارير وفقا لهذا الأساس إلى ثلاثة أنواع:

أ- تقارير العمليات: يعدها رئيس العمال ويقدمها إلى المشرف، تتضمن الإنجازات اليومية للعمليات المختلفة، كما تشمل على الانحرافات وتحليلها ونتائج التحليل وأسباب حدوثها والمسؤول عنها – مع بيان ما إذا كان هناك إهمال أم أن الخلل يرجع إلى عوامل خارجية عن إرادة العمال.

ب- تقارير المتابعة: يعدها رئيس القسم وترفع إلى نائب رئيس مجلس الإدارة و مدير التكاليف، ومدير التخطيط والإنتاج، تمثل هذه التقارير تقارير العمليات لكن بصورة مجملة بهدف:

- قياس الآداء.
- توجيه وترشيد الآداء الفعلي.
- تقسيم الحوافز للعمالة الماهرة ومعرفة أسباب انخفاض مستوى العمالة الأخرى.

ج- تقارير إخبارية: يقدمها رئيس إدارة التكاليف إلى نائب رئيس مجلس الإدارة، تتضمن ملخصات عن تقارير المتابعة وتركز على:

- الناحية القيمية أكثر من الناحية الفنية.
- مقارنة الآداء الفعلي خلال الشهر أو الفصل مع الآداء المعياري.
- تتضمن اقتراحات لما يمكن تعديله لتحقيق الأهداف المنشودة.
- تحتوي كذلك على بيانات خاصة ببعض الجهات الخارجية.

3.3- حسب الزمن: وفقا لمؤشر الزمن يمكن تصنيف التقارير إلى:[2]

أ- التقارير اليومية للرقابة على الوقت العاطل، والتشغيل والكفاءة.

ب- التقارير الأسبوعية للرقابة على المواد الأولية المستخدمة والعمل المباشر والتكاليف غير المباشرة في كل قسم.

ج- التقارير الشهرية للرقابة على الآداء وانحرافات التكاليف ونتيجة الأعمال، والربح الإجمالي والصافي.

د- تقارير ربع سنوية للرقابة على كفاءة العمل والإنفاق الرأسمالي.

وتساعد هذه التقارير في تمييز مدى الحاجة إلى المتابعة من مستوى إداري أعلى إلى تخطيط أفضل.

---

[1] جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 250-251.

[2] المرجع السابق، ص 252.

المبحث الرابع: علاقة نظام التكاليف المعيارية بالإدارة بالاستثناء ومحاسبة المسؤولية والوقت المنضبط

كان TAYLOR من الأوائل الذين نادوا باستعمال أسلوب الإدارة بالاستثناء قصد تحقيق الرقابة، ولقد تطور هذا الأسلوب ليتماشى مع الظروف الجديدة الخارجية والداخلية للمؤسسة. فتم تزويد المؤسسة بنظام محاسبة المسؤولية من أجل المساءلة عن الانحرافات، ملائمة كانت أو غير ملائمة، والتي تمثل استثناءات بالنسبة للمديرين، وسوف نرى في هذا المبحث علاقة نظام التكاليف المعيارية بنظام محاسبة المسؤولية وأسلوب الإدارة بالاستثناء. وتكييفه مع نظام الوقت المنضبط.

المطلب الأول: نظام التكاليف المعيارية والإدارة بالاستثناء

1- مفهوم الإدارة بالاستثناء Management by exception:

يمكن اعتبار الأمور التي سيتقبلها المدير ويتوقعها بأنها ستكون ذات طبيعة عادية بالنسبة له، وستكون هناك خطة موضوعة لها، أما الأحداث غير العادية أو الاستثنائية فهي تلك التي ستمثل مشاكل ومواقف صعبة أو جديدة يجب على المدير مواجهتها والتصدي لها، وهذه هي الإدارة بالاستثناء في أبسط صورها، عبارة نظام يساعد على لفت نظر المدير المسؤول عندما تكون هناك حاجة إلى لفت نظره، أما فيما عدا ذلك فإنه لا يتلقى أي إشارة من النظام، أي أن الغرض الأساسي من الإدارة بالاستثناء هو تبسيط العملية الإدارية نفسها والوصول بالمشاكل إلى المدير الذي تحتاج إلى اهتمامه وإلى اتخاذ قرار منه.[1]

كما يمكن تعريفها بأنها: أسلوب إداري يقوم على أساس التفاهم بين الرئيس ومرؤوسيه حول تنفيذ العمل، ومحور هذا التفاهم يعتمد على أنه طالما أن العمل يسير وفق ماهو مخطط ومرسوم له، فلا داعي للمرؤوسين أن يقوموا بإبلاغ رئيسهم بذلك، حيث يقتصر إعلام الرئيس فقط بالأمور غير العادية أي الاستثنائية التي تنحرف عن المعايير المحددة وفق ما هو مخطط، لاتخاذ القرار المناسب حيال هذا الانحراف.[2]

2- مكونات الإدارة بالاستثناء:

---

[1] الشنواني صلاح، **"التنظيم الإداري في قطاع الأعمال"**، مؤسسة شباب الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص 392.

[2] عقيلي عمر وصيفي، **"فلسفة الإدارة"**، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، حلب، بدون سنة، ص 248.

تتمثل المكونات الأساسية للإدارة بالاستثناء في:[1]

1.2 - المقاييس Norms:

أي تحديد قيم غالبا ما تكون على شكل أرقام للأحداث التي تمت في الماضي والحاضر، وبدون وجود مثل هذه المقاييس فإنه من المستحيل التعرف على أي حالات استثنائية، وتشتمل عملية قياس الأداء الإدارة على كل ما لديها من مدخلات مثل: الأفراد والبيانات التي تساعد على الاستفادة منهم في تحقيق أهداف المؤسسة، والأموال وكيفية استخدامها في سبيل إنتاج السلع والخدمات، والمواد وكيفية إدارتها بطريقة اقتصادية منذ استلامها إلى أن تدخل في العمليات وحتى يتم تسليم المنتجات، والمعدات والمحافظة عليها وصيانتها، وتشغيلها إلى أقصى طاقتها والحصول منها على أكبر إنتاج ممكن، ووضع نظام لاهتلاكها واستبدالها عند قدمها.

وإذا كان من المسلم به أن المقاييس ضرورية للإدارة بالاستثناء إلا أن معظم المقاييس التي تستخدمها الإدارة يجب أن تؤخذ بحذر، فبعض المقاييس التي تكون دقيقة عند وضعها تتحول إلى قديمة، وقد يكون هذا بسبب إدخال طرق إنتاجية جديدة مثلا، وفي أغلب الأحيان يدخل عنصر عدم الدقة في المقاييس إما بسبب أخطاء غير متعمدة أثناء الملاحظة أو التسجيل أو كتابة التقارير.

2.2 - التوقعات Predections:

أي محاولة التعرف على المستقبل في سبيل الاحتياط له. وعندما يقوم المديرون بتحويل هذه التنبؤات إلى أهداف فإنهم قد قاموا بعمل من أهم الأعمال المطلوبة. وتأخذ الأهداف شكلا عاما في المستويات العليا، بينما تصبح محددة ومفصلة في مستويات أقل.

3.2 - الاختيار Choice:

أي اختيار المقاييس الهامة والتي من الممكن اقتصاديا الحصول عليها حتى تستخدم كمرشد في التعرف على مدى تقدم المؤسسة نحو تحقيق أهدافها، كما يتم وضع مؤشرات للحالات الاستثنائية لتساعد المديرين في أن يقرروا قبل وقوع المشاكل أي نوع من المشاكل يمكن تفويضه، وأيها يجب أن يكون من اختصاص المديرين، وعلى ذلك فإن في عملية الاختيار تكون هناك أربعة عوامل رئيسية يجب أخذها في الاعتبار ويجب التخطيط لها وهي:

- درجة الانحراف عن الآداء المتوقع.

---

[1] الشنواني صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 592.

- طول الفترة التي يستمر فيها الانحراف.
- مستوى السلطة والمسؤولية المطلوبة لمعالجة المشكلة التي تظهرها درجة الانحراف ومداه.
- التحديد المسبق لنوع الإجراءات التي يجب اتخاذها.

وفي الإدارة بالاستثناء يجب أن يكون لدى الإدارة بديلا أو أكثر للعمل، ويجب دراسة جميع العوامل المتصلة بالموقف دراسة دقيقة، ويجب وضع الخطط البديلة وبتفاصيل كافية لمواجهة كل ظرف، مع المرونة المطلوبة أي تطور غير متوقع، وبهذا تزود الإدارة بالاستثناء إطارا للعمل حيث تتخذ القرارات دون انفعال أو عاطفة وبأسرع ما يمكن.

4.2- الملاحظة Observation:

في هذه المرحلة يجري القيام بملاحظة دورية وقياس للحالات الجارية لمؤشرات الآداء الحرجة.

5.2- المقارنة comparaison:

تعني عمل المقارنات بين الآداء الفعلي والآداء المتوقع بغرض التعرف على الاستثناءات ثم تحليلها ومعرفة أسبابها، وتقدم طلب اتخاذ إجراء معين من المدير المسؤول في شكل تقرير، وتعتبر المقارنة الجسر الذي يربط بين المقاييس، التوقع، الاختيار والملاحظة من ناحية، وبين اتخاذ القرار من ناحية أخرى.

6.2- القيام بالعمل المطلوب (الحركات التصحيحية) corrective actions:

في هذه المرحلة الأخيرة من الإدارة بالاستثناء يتم اتخاذ القرارات والبدء في الأعمال المطلوبة لمواجهة الحالات الاستثنائية سواء كانت بغرض الرقابة على هذه الحالات أو بغرض استغلالها كفرص متاحة.

يمكن استخلاص أن نظام التكاليف المعيارية هو أحد دعائم الإدارة بالاستثناء يتعلق بالجانب التكاليفي داخل المؤسسة، وأن تطبيق نظام التكاليف المعيارية داخل المؤسسة هو تبني لأسلوب الإدارة بالاستثناء مما يعني أن انحرافات التكاليف سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة يجب تحليلها لأنها حالة غير عادية.

إن ضمان الأداء جيد واستمرار نشاط المؤسسة يتطلب في حالة وجود انحرافات (أو استثناءات) أن تتخذ الإجراءات التصحيحية كما يلي:

3- تنفيذ الحركات التصحيحية في نظام التكاليف المعيارية:

من المفروض أنه مجرد قياس الإنجازات وإيصالها في شكل معلومات إلى المسؤول الأعلى، لا يتم الشروع في أي حركة تصحيحية إلا إذا كانت الانحرافات ذات معنى (مدلولية) وخصائص محددة.

1.3 - خصائص الانحرافات الملائمة لتقييم الأداء:[1]

لا يقدم الانحراف أي فائدة إلا إذا كان نافعا، صادقا، آنيا، يخضع لمنطق اقتصادي ويتكامل مع مجموعة أوسع من وسائل تقييم الآداء، سنشرح خصائص هذا الانحرافات كما يلي:

أ- نافعة: يجب أن يكون ممكنا للمسؤول المعني فهم كل انحراف، وأن تمثل بالنسبة له سلوكا متجانسا مع الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، فالانحرافات المحسوبة تبحث إلى لفت انتباه المسؤول إلى الأحداث الرئيسية التي تحدث في مجاله.

ب- صادقة: الحكم على أهمية الانحراف دون تحديد ما تسبب فيه عدم التأكد في إعداد التنبؤات (سوء وضع نماذج التنبؤ، قيمة المقاييس المرجعية غير معروفة جيدا)، وما نتج فعلا عن سوء عمل مركز المسؤولية يمكن أن يكون خطيرا، فقبل أي تحليل يجب الانشغال بدرجة مصداقية المقياس. من جهة أخرى يجب التحقق من أن المسؤولين عن الوحدة لا يبحثون عن الحصول على انحرافات إجمالية قريبة من الصفر، لأن هذا من شأنه أن يقودهم إلى تخصيص بعض أعمالهم على خطوط موازناتية يكون استهلاك الموارد فيها ضعيفا بالنسبة للتنبؤات.

وأخيرا إجراءات قياس القيم الفعلية يجب أن تبقى مستقرة خلال الزمن.

ج- وقتية (آنية): حتى يمكن استعمال الانحراف في التحليل، تحديدا يجب أن يكون آنيا، أضف إلى ذلك أن أية عملية قياس بعد مدة زمنية طويلة نوعا ما، يمكن أن يؤدي إلى اتخاذ قرار تصحيحي سيء (لأنه يقوم على ملاحظات تجاوزها الوقت) ويقود إلى اختلال التوازن.

د- تخضع إلى منطق اقتصادي: للمعلومة تكلفتها، لهذا فإن حساب كل الانحرافات بدقة بالغة من شأنه أن يكون غير اقتصادي.

ه- متكاملة مع مجموعة أوسع من وسائل تقييم الآداء: تقنيات نظام التكاليف المعيارية تركز على التكاليف (مظهر كمي). فيما تهمل بعض الشيء المظاهر النوعية مثل الفترة والجودة.

---

[1] GERVAIS Michel, Op-cit, P 556-557.

و- اليوم أصبح ضروريا إحداث توأمة بين الانحرافات المعيارية مع معطيات أخرى جاءت من نظم معلوماتية أخرى، لغرض الحصول على نظرة أقرب إلى الصحة فيمـا يخـص الآداء الكلي.

2.3- ماهية الحركة التصحيحية: [1]

1- يمكن أن تتعلق أولا بمراجعة مستوى المعايير (مراجعة التنبؤات التي أصبحت غير واقعية).

2- ثانيا يمكن أن تكون في شكل حركات تحسينية ترمي إلى:

- تطبيق مراقبة قبلية: أي أن النتائج متوقعة، ويتم اتخاذ قرار التصحيح قبـل أن تنتـهي العملية بكاملها.
- تطبيق مراقبة بعدية: يتم مقارنة النتائج مع المعايير بمجرد انتهاء العمليـة، إذا الحركـة التصحيحية هنا لا تخص إلا عملية جديدة لاحقة.

3- أخيرا يمكن عدم فعل أي شيء لأنّ الانحراف ناجم عن حادث عابر ليس له أي علاقـة مـع المسار الموجود تحت الرقابة.

3.3- خصائص الحركات التصحيحية:

أي حركة تصحيحية فعّالة يجب أن تكون سريعة وملائمة.

أ- سريعـة: السرعة في اتخاذ قرار التصحيح (بمجرد ظهور الانحراف) عنصر أسـاس في فعّاليـة المراقبة، لأنّ أي حركة تصحيحية متأخرة، قد ينجم عنها أثر عكسي على الأنظمـة تحـت الرقابة.

غير أن تحديد وتفسير المعلومة يأخذ وقتا حتى بوجود نظام معلومات سريع جدا، إذا فمن المهم البحث عن كيفية تقليل الوقت بين ظهور الخلل وتصحيحه.

ب- ملائمـة: يجب أن تركّز الحركات التصحيحية على العناصر التي تؤثر بصفة كبيرة على النتائج ومن المهم استعمال قوة ملائمة في التصحيح، فلا تكون جد قوية ولا جد ضعيفة.

---

[1] Idem P 563.

4- نقد أسلوب الإدارة بالاستثناء: [1]

1.4- مزايا الإدارة بالاستثناء:

إن استخدام أسلوب الإدارة بالاستثناء يحقق العديد من المزايا أهمها:

- يوفر أسلوب الإدارة بالاستثناء فرصة التنمية الذاتية للرؤساء في كافة المستويات الإدارية، وذلك من خلال تعريضهم لضغوط اتخاذ القرارات وإنجاز الأعمال التي تم تفويضها إليهم.
- يرفع من الروح المعنوية للعمال، وذلك من خلال ثقة الرؤساء بمرؤوسيهم، مما يشعرهم بأهميتهم وتقدير الإدارة لجهودهم، مما يؤدي في النهاية إلى قيام علاقات طيبة وسط العمال في كافة المستويات.
- الإفادة إلى أقصى حد من البيانات المتوفرة، إذ لا يمكن مزاولة الإدارة بالاستثناء إلا إذا كانت مبنية على معايير ومعدلات وتوقعات مستمدة من دراسة الماضي، وتحليلها والربط بينها وبين الحاضر ومحاولة الاستدلال منها على المستقبل.
- لا يقتصر أسلوب الإدارة بالاستثناء على الجانب الرقابي على الانحرافات السلبية فقط، بل يشمل الجانب الإيجابي منها كذلك، حيث يجب تدعيمها والاستفادة منها أقصى ما يمكن.
- يدعم هذا الأسلوب عملية المتابعة والملاحظة في كيفية القيام بالعمل.

2.4- سلبيات الإدارة بالاستثناء:

يمكن إيجاز السلبيات في النقاط التالية:

- تتطلب الإدارة بالاستثناء نظاما دقيقا للملاحظة وكتابة التقارير ورفعها، وهو ما لا يكون في إمكان المؤسسة توفيره بشكل متكامل.
- ربما لا تتوفر الثقة الكافية لدى بعض الرؤساء لتفويض مرؤوسيهم ببعض المواضيع، كما قد يكون للبعض منهم حب المركزية في العمل، مما يعيق استخدام أسلوب الإدارة بالاستثناء.
- هناك بعض العوامل الهامة كالسلوك الإنساني من الصعب قياسها.

---
[1] عقيلي عمر وصيفي، مرجع سبق ذكره، ص 254-256.

المطلب الثاني: نظام التكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤولية

1- مفهوم محاسبة المسؤولية Responsibility accounting

يتطلب استخدام نظام التكاليف المعيارية لغرض الرقابة على التكاليف وتقييم الآداء، أن يلتزم كل مسؤول بأداء مهامه المحددة والواضحة في الهيكل التنظيمي، ويتحمل مسؤولية قراراته على مستواه الإداري. وللحكم على مدى نجاعته يقوم المسؤول الأعلى منه بمساءلته.

والمساءلة هي التزام المديرين بتوفير تقارير وافية لتبرير ما سبق أن اتخذوه من قرارات، بشأن استغلال موارد المؤسسة حتى يمكنهم الوفاء بمسؤولياتهم أمام كل المسائل في ضوء ما يتطلبه القانون، العرف والنظام السائد.[1]

من خلال معرفة ما تعنيه المساءلة يتضح مفهوم نظام محاسبة المسؤولية كما يلي:

محاسبة المسؤولية هي نظام محاسبي يهتم في ضوء تدرج السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة، ويتأسس على إعداد التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدى نجاح كل مسؤول في الاضطلاع بمسؤوليته، مما ينعكس على تحقيق أهداف المؤسسة.[2]

هي نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدما، ونشرها في التقارير، وذلك لتقييم لأداء الشخص وقدرته على التحكم في التكلفة، ولذلك يمكن تسميتها نظام المساءلة عن التكاليف.[3]

يتفق التعريفان على أنه أساس محاسبة المسؤولية هي التقارير فبدونها لا يمكن معرفة ما يجري في المستويات الدنيا، واعتبر التعريف الثاني أنه حيز محاسبة المسؤولية ينحصر في المساءلة عن التكاليف وأهمل الإيرادات، في حين أنه كليهما خاضع للمساءلة.

2- أهداف محاسبة المسؤولية:

من الأهداف التي يسعى إليها نظام محاسبة المسؤولية ما يلي:

- يتمكن متخذ القرار من معرفة ما يجري في المستويات الدنيا الخاضعة لسلطته، من خلال تزويده بالتقارير المتعلقة بأداء مسؤولي المراكز.
- اعتمادا على البيانات التي تحملها هذه التقارير يتعرض رئيس مركز المسؤولية إلى المساءلة.

---

1 أحمد محمد زامل، "**المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي**"، الإدارة العامة للطباعة والنشر، الجزء الثاني، الرياض، 2000، ص 491.

2 نفس المرجع السابق، ص 511.

3 جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 257.

- تحفيز المراكز على تحسين الأداء: لأن التقارير تكشف مدى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (الكفاءة) ومدى اقتراب المركز من تحقيق الأهداف المسطرة في الآجال المحددة (الفعالية).
- التحقق من التكامل الداخلي والتآزر الحاصل بين العمال والنظم الجزئية داخل المؤسسة.
- اقتراح الوسائل المناسبة والحلول المرنة لمعالجة الانحرافات.

3- مقومات محاسبة المسؤولية:

من أهم المقومات (الركائز) التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية نجد:

1.3- نظام المعلومات المحاسبي:

يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على الربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي للمؤسسة[1] ويتجلى هذا الارتباط في النقاط التالية:

- يزود نظام التكاليف المعيارية محاسبة المسؤولية بالمعايير الكمية التي يعتمد عليها كمقياس لتقييم الأداء.
- يحدد نظام التكاليف المعيارية التكاليف القابلة للرقابة والتكاليف غير القابلة للرقابة وبذا يمكن تحديد التكاليف الخاضعة لرقابة مسؤول معين دون الآخر، ومنه تفادي الصدام بين المسؤولين.
- الوثائق المحاسبية المبررة والمحفوظة تمثل دليلا في حالة نشوء نزاعات بين المسؤولين عن اختلاف المراكز في الهيكل التنظيمي.

2.3- اللامركزية:

هي تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية، كما تعني اللامركزية حرية اتخاذ القرارات على مستوى الإدارة الدنيا، فكلما تمكن الإداريون على مستوى منخفض من اتخاذ عدد كبير من القرارات كلما كانت المؤسسة تسير بطريقة لا مركزية، والهدف من اللامركزية هو التحديد الواضح للسلطة والمسؤولية.

تعرف السلطة Autority بأنها الحق الشرعي المخول لاتخاذ القرارات وإعطاء الأوامر لإتمام عمل أو الامتناع عن أدائه.[2]

بينما المسؤولية تعني محاسبة الفرد عن القيام بواجبات محددة بحكم كونه عضوا في الوحدة، وبغض النظر عن رغباته الخاصة.[1]

---

[1] أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص 512.

[2] جمعة أحمد حلمي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 258.

يمكن تقسيم المؤسسة إلى مراكز المسؤولية التالية:

- مركز التكلفة (يمكن تقسيمه بدوره إلى مركز تكاليف مباشرة ومركز مصاريف تقديرية).
- مركز الإيراد: مسؤول عن المبيعات والإيرادات الأخرى.
- مركز الاستثمار: مسؤول عن توليد دخل مقابل استخدام رأس المال المستثمر.
- مركز الربح: وهو نتيجة جمع مركز التكاليف مع مركز الإيرادات.

نظام التكاليف المعيارية هو وسيلة من وسائل تقييم الأداء مركز التكلفة، وبذا هو أحد أعمدة نظام محاسبة المسؤولية.

3.3- الإدارة بالاستثناء:

تساعد مبادئ الإدارة بالاستثناء في عرض نتائج مراكز المسؤولية، وبذا تكون المستويات الأعلى على دراية بالعمليات والنتائج غير العادية المنجزة والمحققة في المستويات السفلى من الهيكل التنظيمي.

4.3- نظام حوافز[1]:

يقوم نظام الحوافز بإثارة الدوافع السلوكية المرغوبة من العمال لبلوغ الأهداف المسطرة سابقا. ويقوم بربط الأجر بالآداء، حيث يكافئ العامل الجاد، ويشجعه، ويعاقب العامل المهمل مع تحسيسه بأهميته ودوره داخل المؤسسة.

4- صعوبات تطبيق محاسبة المسؤولية: [2]

هناك عدة صعوبات أو متطلبات يفرضها الواقع العملي لمحاسبة المسؤولية منها:

- ضرورة فصل إيرادات وتكاليف كل مركز على حده من أجل تقييم إنجازه بشكل عادل وسليم، لكن عادة ما يكون هناك تداخل بين أعمال المراكز، أو لا يكون هناك سيطرة تامة للمركز على بعض الإيرادات والتكاليف أو الاستثمارات، كحل لهذه المشكلة تلجأ الإدارة العليا عند تقييم إنجاز المركز إلى الأخذ بالاعتبار فقط الإيرادات والتكاليف، التي يكون لمسؤول المركز السيطرة التامة عليها، وتهمل أمورا أخرى ليس له السيطرة الكافية عليها.
- اشتراك عدة مراكز في استغلال أصول معينة مما يخلق صعوبة في توزيع أو تخصيص هذه الأصول بين المراكز المستغلة لها بطريقة مقبولة لدى الجميع.

---

1 جمعة أحمد حلمي و آخرون، نفس المرجع السابق، ص 258.

2 السعايدة منصور، **"المحاسبة الإدارية مع التركيز على التكاليف"**، مؤسسة رام للتكنولوجيا والكمبيوتر، مؤتة، 1993، ص 444-445.

- صعوبة تحديد سعر تنازل مناسب بين بعض المراكز.

المطلب الثالث: التكاليف المعيارية والوقت المنضبط

1- مفهوم التوقيت المنضبط Just-In-Time:

يقصد بالتوقيت المنضبط أن يتم ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في عملية الإنتاج، وأن يتم ضبط توقيت الإنتهاء من الإنتاج على وقت تسليم أو شحن الإنتاج التام إلى الزبون.[1]

يرمي التوقيت المنضبط إلى بلوغ الأهداف التالية: صفر حوادث، صفر صراع، صفر عيب، صفر مدة، صفر عطل، صفر ورق، صفر مخزون.[2]

2- العناصر الرئيسية في نظام التوقيت المنضبط:

عموما يتطلب التطبيق الناجح لنظام التوقيت المنضبط توفر خمسة عناصر أساسية:[3]

- يجب أن تعتمد المؤسسة على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلزامهم بعقود توريد طويلة الأجل؛
- وجود خط إتصال دائم ومباشر بين المؤسسة والموردين يجعلهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة، فقد يستلزم الأمر توريد عدة طلبيات صغيرة في نفس اليوم؛
- يجب أن تطبق المؤسسة الجودة الشاملة؛
- يجب أن يتصف العمال بتعدد المهارات والمواهب، لأن ترتيب الآلات والتجهيزات يتم في شكل خلايا صغيرة تشكل فيما بينها خطوط إنتاج متكاملة. هذا بالإضافة إلى ضرورة أن يكون هذا العامل قادراً على القيام بأعمال الصيانة دون انتظار شخص آخر.
- يجب اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها لأنها لا تضيف قيمة إلى المنتج بل بالعكس تزيد من التكلفة، لهذا يجب أن يكون وقت التصنيع مساويا تماماً لوقت التشغيل، وقد

---

[1] علي حسين أحمد حسيني، مرجع سبق ذكره، ص 286.

[2] DOPONT Luonel, **"la gestion industrielle"**, Hermés, Paris, 1998, P 396.

[3] علي حسين أحمد حسيني، مرجع سبق ذكره، ص 287-290.

يبدو هذا الهدف بعيد المنال، إلا أنه يمكن النظر إليه على أنه وقت مستهدف يستحق بذل الجهود لبلوغه، وقد قامت المؤسسات اليابانية بصيغة المعادلة التالية:

وقت التصنيع = وقت يضيف إلى القيمة + وقت لا يضيف إلى القيمة

حيث:

الوقت الذي يضيف إلى القيمة هو وقت التشغيل.

الوقت الذي لا يضيف إلى القيمة = وقت الفحص + وقت المناولة + وقت الانتظار.

3- تكييف نظام التكاليف المعيارية مع الوقت المنضبط: [1]

العديد من الناس (في عالم الأعمال) حكم على نظام التكاليف المعيارية بأنه غير مناسب مع الوقت المنضبط JIT ومحيط الأعمال المتسارع، لكن أغلب المؤسسات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية وخارجها مازالت تستعمله، ولقد تمكّنت هذه المؤسسات بنجاح من تكييف نظام التكاليف المعيارية مع محيط أعمالها الجديد.

وقسم المنتجات البرونزية Brass products division بـ Parker Hannifin corporation، واحد من قصص نجاح نظام التكاليف المعيارية و قد قام القسم بتحسينه لما يتماشى مع (JIT) كما يلي:

- تجزئة القسم إلى وحدات أعمال مركزية Focus Business Units على طول خطوط الإنتاج وإظهار الانحرافات على شكل نسبة مئوية من المبيعات، فإذا كانت هذه النسبة تفوق 5 % يتم استدعاء مسيري هذه الوحدات لتقديم بعض الشروحات حول الانحراف، والاشتراك في وضع خطط عمل لتصحيح المشكل.
- في الماضي كانت تقارير الانحرافات تؤجل إلى نهاية الشهر، وعندما يتم مساءلة المسيرين حول الانحرافات يكون الوقت متأخرا لمراجعة العمل، أما الآن فإن التقارير الاستثنائية تعد في كل يوم بعد نهاية وقت العمل، وتوزع هذه التقارير على المسيرين، المخططين والمحاسبين، مما يسمح للأفراد من طرح الأسئلة وهم يتذكرون كل كبيرة وصغيرة حول العمل.

---

[1] JOHNSEN David, SOPARIWALA Parves, **"standard costing is alive and well at parker Brothers"**, Institut of Management Accounting, USA, www.mamag.com/winter oo/woojohnson.htm,2001.

- ➢ تدريب العمال وتمكينهم حيث يتم عقد اجتماعات معهم باستمرار لشرح الانحرافات، وخلق جو إيجابي يمكّن فريق وحدة العمل المركزية (FBU) من القيام بمهامها كما ينبغي، هذه الاجتماعات تجعل العمال يفهمون بأنّ قرارات المسيرين ترتكز على ما يتم تناوله في الاجتماعات، لهذا أي خطأ في المعلومات التي يقدمونها يمكن أن ينجر عنها قرارات خاطئة.
- ➢ كما صمم القسم ثلاثة انحرافات جديدة لتكييف نظام التكاليف المعيارية مع الظروف الجديدة (الوقت المنضبط)، علماً أن المؤسسة تتبع أسلوب الإنتاج بالدفعات Batsh production.

هذه الانحرافات هي:

1.3- انحراف كمية السير المعيارية The Standard run quantity variance (SRQV):

يمثل هذا الانحراف تكلفة الإعداد (التحضير) setup cost التي لم يتم تغطيتها لأن حجم الدفعة المنجزة أقل من الحجم المثالي المحدد مسبقا، ولكون تكاليف الإعداد متضمنة في ساعات العمل المعيارية للدفعة، فإن إنتاج كمية صغيرة في الدفعة الأولى أقل من الكمية المعيارية هو بمثابة خلق انحراف كفاءة عمل غير ملائم، لهذا يتم فصل عدم كفاءة الإنتاج الفعلي عن عدم كفاءة الإعداد.

انحراف كفاءة العمل يعكس الأثر المشترك لهذين السببين لعدم الكفاءة، لهذا يعتبر حقاً غير مفيد لاتخاذ القرارات التصحيحية.

إنّ ميزات استخراج انحراف كمية السير المعيارية عديدة منها:

1- في الظروف العادية يمكن أن يكون هذا الانحراف متضمناً في انحراف كفاءة العمل، مما قد يعطي انطباعاً سيئاً حول كفاءة العمل.

2- تطبيق JIT يتطلب كميات قليلة ومخزون أدنى من المنتجات التامة الصنع، إذاً فإنّ انحراف كفاءة سير العمل هي أساسا تكلفة تبني الوقت المنضبط.

3- لأنّ تكلفة الإعداد وتكلفة مواءمة المخزون غير مرغوب فيهما، فإنّ تحديد تكلفة الإعداد يمكن استخدامها في تحليل المفاضلة Trade off analysis بين تكلفة الاحتفاظ، وتكلفة موائمة المخزون.

4- لأن هذا الانحراف يمكن تخصيصه لكل زبون، فإنه سيكشف الخسارة التي تتحملها المؤسسة نظير السماح لهذا الزبون بالشراء بكميات صغيرة، هذه المعلومات يمكن استعمالها في العروض المستقبلية.

2.3- انحراف إحلال المواد The material substitution variance (MSV):

يفترض هذا الانحراف إحلالاً كلياً أو جزئياً للمواد الأولية وتحسب الخسارة أو الربح في تكلفة المواد في حالة إحلال عدة مواد أولية بدل المادة المخصصة في العمل.

يمكن القيام بالإحلال لعدة أسباب، مثلا عدم توفر المادة المخصصة أو توفرها بكميات قليلة والمؤسسة لا ترغب في التوقف عن الانتاج.

أهداف استخراج انحراف إحلال المواد كما يلي:

1- تحديد هذا الانحراف يسمح للمؤسسة من تخصيص تكلفة MSV للزبون الذي يستدعي تلبية حاجاته بسرعة والتي قد تحتاج إلى مواد أولية باهضة.
2- من جهة أخرى يمكن أن يتم خصم (written off) انحراف إحلال المواد، إذا كان هذا الإحلال قد حقق ربحاً للمؤسسة.
3- إن حساب هذا الانحراف وتحليله إلى انحراف سعر وانحراف كفاءة يسمح للمؤسسة من تقييم ما إذا كان الإحلال مربحاً أم لا، هذه الحسابات من شأنها أن تحسن أداء نظام المعلومات المحاسبي.

3.3- انحراف الطريقة The methode variance (MV):

تحدد انحراف الطريقة عندما يمكن استعمال أكثر من آلة لصناعة المنتج، فمثلاً آلة جديدة يتوقع أن تستعمل لصناعة منتج ما، فإن المعايير الخاصة بها سيتم وضعها على أساس أنها جديدة. آلات قديمة وأقل كفاءة يمكن كذلك أن تقوم بصناعة نفس المنتج لكن تتطلب مدخلات أكثر مثلا ساعات عمل أكثر، هذه الساعات الإضافية ستنعكس على انحراف كفاءة العمل.

إيجابيات استخراج انحراف الطريقة هي:

1- أثر انحراف الطريقة في الظروف العادية يمكن أن يدخل في انحراف كفاءة العمل مما قد يجعل هذا الأخير يعطي انطباعاً سيئاً على إنتاجية العمل.
2- يمكن استعمال انحراف الطريقة لعزل التكاليف الإضافية التي حدثت خلال السنة نتيجة لاستعمال آلة قديمة، يمكن هذا من القيام بتفاضل بين شراء آلة جديدة أو صيانة هذه الآلة القديمة.
3- سعر التكلفة يتم حسابه على أساس معايير الآلات الجديدة الأكثر كفاءة، وبالتالي لا تحمل العمل بتكاليف عالية نظير استعماله للآلات القديمة الأقل كفاءة، هذا يعني أن العمل الذي تم إنجازه في الآلات القديمة (والذي استغرق وقتاً طويلاً) لن يتم معاقبة القائم به لأن السبب ليس إنتاجية العامل ولكن عدم كفاءة الآلة القديمة.

من خلال ما تم عرضه في قسم المنتجات البرونزية فإن نظام التكاليف المعيارية ما زال مناسبا مع الظروف الجديدة، حيث أن Parker Brass تعمل فقط في نظام تكاليفها المعيارية للوصول إلى معلومات تكاليفية آنية تستعمل في اتخاذ قرارات تصحيحية آنية، بل كذلك أضافت انحرافات جديدة لتحديد كيف يتم امتصاص وقت الإعداد، وأي بديل للمواد الأولية ناجع اقتصاديا وكيف يمكن لسعر التكلفة أن يعكس استعمال وسائل الإنتاج البديلة.

4- نحو التكاليف المستهدفة Target costing: [1]

عند تصميم منتج جديد، تحدد المؤسسة سعر البيع الذي يكون الزبائن قادرين على دفعه، وكذلك هامش الربح، والفرق يمثل التكلفة المستهدفة، كما يلي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

في مرحلة التصميم يعمل المهندسون على إيجاد طريقة إنجاز تكون فيها التكلفة موافقة للتكلفة المستهدفة.

في مرحلة الإنتاج، أنشطة تحسين التصنيع والجهود الدائمة للعمال يجب أن تقود إلى تخفيض مستمر في التكلفة (Kaisen costing). لبلوغ هذا الهدف منذ السنة الأولى من الإنتاج فإن التكاليف المعيارية تكون هي التكاليف المستهدفة في فترة التصميم، والهدف يتمثل في البحث عن تخفيضها، سعر التكلفة الفعلي في السنة N يكون نقطة البدء لتخفيض جديد في السنة N+1، وهكذا...

حساب الانحراف يتمثل في الفرق بين التكاليف المستهدفة عند التصميم والتكاليف الفعلية في مرحلة الإنتاج.

خاتمة الفصل الثالث:

نظام التكاليف المعيارية أداة فعالة لتقييم الأداء المؤسسة والرقابة على عنصر التكاليف، وجوده مهم في المؤسسة خاصة الكبيرة منها، إعداده يتطلب وجود نظام تخطيط يحدد أهداف

---

[1] GERVAIS Michel, Op-cit, P 133-134.

المؤسسة والوسائل المستعملة لبلوغها وبذلك إمكانية وضع معايير واقعية مرجعية، وهو يتكامل مع نظام الموازنات التقديرية ويساهمان في اتخاذ القرارات المالية.

يزود نظام التكاليف المعيارية المؤسسة بالمعلومات الضرورية التي توجه نشاطاتها عن طريق حساب الانحراف وتحليلها في كل مركز مسؤولية وتحديد هل هي ناتجة عن ظروف داخليـة أو خارجية، أي هو أداة من أدوات محاسبة المسؤولية يتعلق بالجانب الكمي (معلومات كمية).

المعلومات التي يوصلها نظام التكاليف المعيارية إلى متخذ القرار تكون في شكل تقارير عن الأحداث الاستثنائية أي هو أحد دعائم أسلوب الإدارة بالاستثناء يتعلق بجانب التكاليف.

السرعة في إيصال المعلومات عن الانحرافات ضرورية ليتمكن متخذوا القرار من إصـدار الأوامر التصحيحية قبل فوات الأوان، وهذه العملية عبارة عن تغيذية عكسية.

التغيرات المتزايدة في المحيط لا تعني إلغاء نظام التكاليف المعيارية ولكن تعديله بما يتلاءم مع الظروف الجديدة.

الخاتمـــة العامـــة

الخاتمــة:

من خلال الصفحات الواردة في المذكرة يمكن استنتاج ما يلي:

❖ بعدما كانت المحاسبة وسيلة لتذكير الأفراد بكمية وقيمة المبادلات الــتي حــدثت بينــهم، تطورت اليوم وأصبحت وظيفة أساسية بالمؤسسة لا يمكن الاستغناء عنها، بل إن منها ما يفرضــه القانون، وتقوم المحاسبة بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي لغرض اتخاذ القرارات اللازمة.

أي أنّ المحاسبة نظام معلومات، وهو محتوي في نظام أكبر منه هو نظام (نظم) المعلومات الإداري، وهو بذلك يتكامل مع أنظمة معلومات جزئية أخرى داخل المؤسسة.

هذا التطور المحاسبي مرّ بمراحل تاريخية يمكن تقسيمها إلى:

1- مرحلة مسك الدفاتر المحاسبية؛
2- مرحلة التحضير الأساسي لتطور النظرية المحاسبية؛
3- مرحلة التطور السريع للمحاسبة.

❖ يتفرع نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة إلى:

1- نظام معلومات المحاسبة المالية، الذي تحكمه قوانين صارمة، وتكون مخرجاته ذات طبيعة مالية موجهة في أغلبها إلى الأطراف الخارجية.
2- نظام معلومات محاسبة التكاليف، والذي تحكمه قوانين مرنة، تكون مخرجاته ضرورية لاتخاذ القرارات التسييرية كقرارات التسعير، والقرارات التصحيحية الخاصة بعمليات معينة.

هذا التفرع لا يمنع من وجود تبادل للمعلومات فيما بينهما، فمثلا يزود النظام الأول النظام الثاني بسعر المشتريات، ويقدم الثاني للأول معلومات عن تكلفة الإنتاج لسلعة ما، لتقييم المخزونــات التامة الصنع أو نصف المصنعة.

❖ نظام معلومات محاسبة التكاليف إذا كان بسيطًا، فهذا يعني أن تكلفة قيــاس المعلومــات منخفضة، لكن قد ينجر عن هذه البساطة أن تكون تكلفة الأخطاء مرتفعة، أمّا إذا كان هذا النظام معقدًا ومجهزًا بأحدث الوسائل التكنولوجية، فإنّه سيقود إلى معلومات دقيقة، تكلفة الأخطاء فيهــا منخفضة، لكن قد يؤدي إلى تكلفة قياس مرتفعة، وبالتالي فإنّه من باب الوسطية ومن باب تدنيــة التكاليف، أن يكون نظام محاسبة التكاليف الأمثل هو الذي يحقق أدنى تكلفة كلية (تكلفة القياس + تكلفة الأخطاء) ويكون هذا عندما يتقاطع منحنى تكلفة القياس مع منحنى تكلفة الأخطاء.

❖ بالإضافة إلى ما سبق، هناك بعض الشروط توفرها ضروري عند تصميم نظام محاسبة التكاليف أهمها:

- يجب أن تتلاءم مخرجات نظام محاسبة التكاليف مع المدخلات التي يحددها نظام القرار لنفسه.
- استمرار الملاءمة عبر الزمن أمر ضروري، آخذين بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها في المحيط الداخلي والخارجي، دون نسيان نفسية الأفراد.
- يجب أن يزيد (أو على الأقل يحافظ) في التآزر والانسجام بين الأنظمة الجزئية داخل المؤسسة (النظام الكلي).

❖ يمكن تتبع المراحل التالية عند تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف:

1- المسحة الأولى للبيئة الداخلية.
2- بناء نموذج تصميمي للنظام المتوصل إليه.
3- مقارنة النموذج المصمم مع الواقع.
4- تحديد التغيرات الممكن إحداثها على الوضع والتي يجب أن يكون مرغوب فيها وممكنة.
5- تشغيل نظام معلومات محاسبة التكاليف.

❖ عند التصميم نأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل أهمها:

1- الاستراتيجية: حيث تؤثر الاستراتيجية التي تتبناها المؤسسة على طبيعة نظام معلومات محاسبة التكاليف الضروري وجوده والذي يتناسب مع هذه الاستراتيجية، وهو بدوره يراقب كيفية تطبيق الاستراتيجية، فهو وسيلة من وسائل مراقبة التسيير، ويساهم بمعلوماته في إعداد الاستراتيجيات المستقبلية، وبذلك كل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر.
2- الهيكل التنظيمي: تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية محددة يساهم في تخصيص التكاليف وتحديد المسؤول عنها، وبالتالي تستفيد المؤسسة من محاسبة التكاليف في تطبيق محاسبة المسؤولية.
3- التكنولوجيا: للتكنولوجيا أثر أكيد على بنية التكاليف، فمثلا زيادة الحصول على الآلات الإنتاجية والمعدات المتطورة سيزيد من قيمة الاهتلاكات وبالتالي ارتفاع التكاليف الثابتة، كما قد تؤدي التكنولوجيا إلى تغيير طريقة الإنتاج أو شكل المنتج، فتأثيرها على البحث والتطوير تأثير ملموس، الشيء الذي يغير في نوعية المعلومات التي يحتاجها المسيرون. كما أن للتكنولوجيا تؤثر حتى في نظام معلومات محاسبة التكاليف بحد ذاته، من خلال زيادة سرعة الحصول على المعلومة وتحسين دقتها.

❖ الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف مازالت مفيدة في اتخاذ القرارات خصوصا القصيرة الأجل، رغم الانتقادات الموجهة لها، كاعتمادها على وحدات العمل في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وعدم تناسبها مع الأساليب الإنتاجية الجديدة.

لكن هذا لا يمنع من ضرورة مسايرة المؤسسة لتغيرات المحيط الأسبهية، عن طريق تطبيق طرق حديثة في حساب التكاليف كحساب التكاليف على أساس النشاط، والتي يرى أصحابها أنها تتلاءم أكثر مع المعلومات التي يريدها المسيرون في مثل هذه الظروف.

إن وجود نظامين لحساب التكاليف، أحدهما حديث والآخر كلاسيكي في مؤسسة واحدة، شيء مستحيل، لأنه سرعان ما يتغلب أحدهما على الآخر.

❖ تهدف الرقابة إلى ضمان تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال ضمان أن كل النشاطات تسير وفق ما هو مسطر ومرغوب فيه، وفق المراحل التالية:

1- تحديد الأهداف أو المعايير المرجعية؛
2- حساب النتائج المحققة؛
3- استخراج الانحرافات؛
4- اتخاذ القرار التصحيحي.

❖ إن عملية مقارنة أهداف النظام مع نتائجه الفعلية تعتبر بمثابة تغذية عكسية للنظام. وحتى يكون للمقارنة معنى يجب أولا أن يتم تحديد الأهداف أو المعايير المرجعية بطريقة علمية وموضوعية، فلا يكون مبالغ فيها، ولا تكون متواضعة، وهذه مهمة نظام التخطيط، لهذا عندما يحدد المخطط المعايير فإنه يأخذ بالاعتبار كل من المصادر الفنية، المحاسبية والسلوكية داخل المنظمة والمصادر الخارجية.

❖ تعتبر معايير التكلفة من أهم المعايير الواجب تحديدها بصفة موضوعية داخل المؤسسة فعلى أساسها تحسب التكاليف المعيارية، والتي ستكون بمثابة المرجع الذي يعود إليه محاسبة التكاليف أو مراقب التسيير عند تقييم الأداء.

❖ النظام الذي يقوم بحساب التكاليف المعيارية المتعلقة بنشاطات المؤسسة في الظروف المتوقعة ومقارنتها مع التكاليف الفعلية من أجل حساب وتحليل الانحرافات لغرض اتخاذ القرارات التصحيحية، يسمى نظام محاسبة التكاليف المعيارية، أو نظام التكاليف المعيارية.

وهو يتداخل بشكل كبير مع نظام الموازنات التقديرية، إلى درجة أنه يصعب الفصل بينهما عند الدراسة، فالأول يقدم للثاني معلومات عن التكاليف المستقبلية تساعد في حساب بعض الموازنات كموازنات الاستغلال وموازنة الخزينة، وحساب النتيجة التقديرية للدورة، والثاني يساعد الأول في تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة عن طرقه إمداده بالموازنة المرنة.

يعتبر نظام التكاليف المعيارية بمثابة الخط الرابط بين نظام محاسبة التكاليف ونظام الموازنات التقديرية، وهو ضروري لتقييم الآداء، لأنه يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الآداء في المستقبل.

❖ إن تقييم الآداء عن طريق نظام التكاليف المعيارية يتبع منطق التغذية العكسية حيث تقارن التكاليف لمعيارية بالتكاليف الفعلية وتستخرج الانحرافات ويتم تحديد سببها ومن المسؤول عنها، لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

❖ وفق المفاهيم السابقة للرقابة وتقييم الآداء فإن تقييم الآداء جزء من الرقابة أو خطوة من خطواتها.

❖ داخل المؤسسة لا يمكن الفصل بين التخطيط، تقييم الآداء والرقابة، والإطار الكلي لهم هو اتخاذ القرار.

❖ تقسم الانحرافات في نظام التكاليف المعيارية إلى:

1- انحراف التكاليف المباشرة: والذي يحتوي على انحراف الكمية وانحراف السعر للمواد الأولية وانحراف الأجر وانحراف الوقت لليد العاملة. كما أن انحراف الوقت وانحراف الكمية كلاهما يتحلل إلى انحراف مزيج وانحراف عائد

2- انحراف التكاليف غير المباشرة: يتحلل إلى انحراف موازنة، انحراف مردود، وانحراف نشاط، كما يمكن تحليله إلى انحراف التكاليف المتغيرة (انحراف إنفاق + انحراف كفاءة) وانحراف تكاليف ثابتة (انحراف خطة + انحراف طاقة).

تنقل هذه الانحرافات في شكل تقارير دورية إلى المسؤولين.

❖ سواء كانت الانحرافات في صالح المؤسسة أو ليست في صالحها، فإنه يجب تحليلها وتحديد المسؤول عنها وتدوين كل أسبابها في التقارير، لأن الانحراف يعتبر استثناء وبهذا يعتبر نظام التكاليف المعيارية تطبيقا لأسلوب الإدارة بالاستثناء.

❖ اعتماداً على هذه التقارير يتعرض رؤساء المراكز إلى المساءلة لتقييم أدائهم وتحديد مدى مسؤوليتهم على النتائج المحققة، إذاً نظام التكاليف المعيارية أحد مقومات محاسبة المسؤولية. وهي بالمقابل تربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يخلق تآزراً داخل المؤسسة.

❖ يمكن للمؤسسة أن تقوم بضبط وتكييف نظام التكاليف المعيارية ليتناسب أكثر مع محيط الأعمال الجديد خصوصاً إذا كانت تعمل وفق الوقت المنضبط، وهذا تبعاً للخطوات التالية:

1- تجزئة القسم إلى وحدات أعمال مركزية على طول خطوط الإنتاج.
2- إعداد التقارير الاستثنائية بصفة يومية لمناقشة الأمر قبل فوات الأوان أو نسيان الظروف السائدة أثناء حصول الانحراف.
3- تمكين وتدريب العمال.
4- حساب الانحرافات الجديدة التالية بالإضافة إلى الانحرافات السابقة:

- انحراف كمية السير المعيارية.
- انحراف إحلال المواد.
- انحراف الطريقة.

قائمــة المراجــع:

أ- باللــ8ــة العربيــة

📖 **الكتÆ:**

1- **أبو ăيد كمال ǹليفة و ǓǹروJ**، محاسبة التكاليف، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصــر، 2001.

2- **أɓد** محمد **ăامل**Û المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، الإدارة العامة للطباعة والنشر، الجزء ، الرياض، السعودية، 2000.

3- **البكرȻ سونيا** محمدÛ نظم المعلومات الإدارية، "المفاهيم الأساسية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصــر، 1998.

4- **البكرȻ سونيا** محمد Û **مسلم علɄ عبد ȽIادȻ**Û مقدمة في نظم المعلومات الإدارية ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، الإسكندرية ،1995

5- **الدهراوȻ كمال الدين مصطفى**Û نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2000.

6- **الدهراوȻ كمال الدين**Û **أبو الحسن علɄ أɓد**Û محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصــر، 1997.

7- **السعايدة منصور**Û المحاسبة الإدارية مع التركيز على التكاليف، مؤسسة وام للتكنولوجيا والكمبيوتر، هؤته، 1993.

8- **الشماȚ ǹليل** محمد Û **ǹضير كاșم** محمود نظرية المنظمة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2000.

9- **الشنواني ȍǻǆ**Û التنظيم الإداري في قطاع الأعمال، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصــر، 1995.

10- **الفǖǻȟ فǖǻȟ**Û المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

11- **بوتƘ** محمدÛ المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.

12- **توفيȨ Ƥǻǆ أɓد**Û إدارة الأعمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1986.

13- **Ƥعة أɓد ǹليل**Û محاسبة التكاليف المقدمة، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 1999.

14- **حƵǈƢ فادية محمدÛ غراب كامل السيدÛ** نظم المعلومات الإدارية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصـر، 1999.

15- **حكمت أƥد الراوƁÛ** نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة نظري مع حالات تطبيقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصـر، 1998.

16- **حنار رƑوار حلوةÛ كمال جƎائيل جوƧيف،** محاسبة التكاليف المعيارية رقابة و إثبات، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 1998.

17- **دادƁ عدور ناƽرÛ** تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000.

18- **ذبياني السيد عبد المنصورÛ نور أƥدÛ** التكاليف في المنشآت الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصـر، 1989.

19- **ƯƨƢ حسنÛ** مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، منهƩ كمي معاصر، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

20- **Ƨين العابدين فريد عبد الفتاƵ،** بحوƭ العمليات و تطبيقاēا في حل المشكلات و اتخاذ القرارات، الجزء الأول، دار الكتب، 1997.

21- **شارلةÂ هورƴƳر،** محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الثاني، دار المريƺ للنشر، الرياض، السعودية، 1981.

22- **عبد الرƧاق محمد قاسمÛ** نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصـر، 1998.

23- **عبد العال أƥد رجƤ،** المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1982.

24- **عقيلƢ عمر وƽيفƢ،** فلسفة الإدارة، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، حلب، سوريا، بدون سنة.

25- **علƢ الحسƒ علƢÛ مؤيد المحسن،** نمذجة القرارات الإدارية، الجزء الأول، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 1999.

26- علي حسن أحمد حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دهر المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997.

27- فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

28- محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة المصرية، مصر، 2002.

29- مرعي عبد الحي: المعلومات المحاسبية و بحوث العمليات في اتخاذ القرار، مؤسسة شهاب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993.

30- مصطفى أحمد سيد، إدارة الإنتاج و العمليات في الصناعة و الخدمات، الطبعة الثالثة، دار النشر مجهولة، 1998.

31- نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.

32- نور أحمد، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1987.

الأعمال الأكادةية:

الأطروحات:

33- **علѢ عبد ا!**، أثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراƐ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999.

رسائل الماجستير:

34- **بن نافلة قدورÛ** دور بحوϘ التسويق في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.

35- **بوكساني رشيدÛ** المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1998-1999.

36- **حواس ϊΙÕÛ** أهمية و دور نظام المعلومات المحاسبي و طورƐ من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1994-1995

37- **دادϽ عبد الЅǂÛ** الاتجاƐ الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.

38- **رجراƷ عبد الÂوهيرÛ** المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000-2001.

39- **Ѣديقõ مسعود،** مراجعة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الجزائرية الاقتصادية، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.

40- **مداني بن بلЅيث،** فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير و اتخاذ القرار، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 1998.

41- **مواƃ ϷلÛ** نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية و علاقته باتخاذ القرار و مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2000-2001.

القواميـÈ:

42- **سƬيل إدريÈ**، المنهل، قاموس فرنسي عرŸ، دار الآداب، بيروت، لبنان، 2000.

43- **مصطفى هƗÛ** قاموس المصطلحات الاقتصادية والمالية، [فرنسي – عرŸ]، مكتبة لبنان ناشرون، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 1997.

Ouvrages:

44- ANGELIER Jean Pierre, Economie industrielle éléments et méthodes, OPU, Alger,Algérie, 1993.

45- AUBERT Benort, Les technologies d'information et l'organisation, Gaetan Morin éditeur, Montréal,Canada, 1997.

46- BESCOS Pierre Laurent et MENDOZA Carla, Le management de la performance, édition comptable Malesherbes, Paris, France, 1996.

47- BOISSELIER Patrick, Contrôle de gestion, cours et applications, Vuibert, Paris, France, 1999.

48- BURLAUD Alin, SAADA Toufik, SIMON Claude, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, Paris, France, 1995.

49- BURLAUD Alain et Simon Claude, comptabilité de gestion, Vuibert, Paris, France, 1993.

50- COLASSE Bernard, Comptabilité générale, 5eme édition, Economica, Paris, France, 1996.

51- CUENDET Gaston, Dynamique de la gestion, cybernétique, décision et trajectoire, Presse polytechnique, Remande, Lausanne, Suisse, 1982.

52- DAYOLE David, La maîtrise des Coûts, une approche globale, édition d'organisation, Paris, France, 1996.

53- DEKERVELLER Isabelle, DEKERVELLER Lois, Contrôle de gestion à la portée de tous, 3eme édition, Economica, Paris, France, 2000.

54- DERONGE Yves, Comptabilité de gestion, De Boeck, Bruxelles, Belgique, 1998.

55- DOPONT Luonel, La gestion industrielle, Hermèse, Paris, France, 1998.

56- DUBRELLE Louis et JOURDAIN Didier, Comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris, France, 2000.

57- DUPUY.Y, KALIKA.M, MARMUSE.C et TRAHAND.j, Les systèmes de gestion, édition vuibert, Paris, France, 1989.

58- FAURE.A la comptabilité c'est simple, top éditions, 4eme édition, Paris, France, 1998.

59- GUEDJ Norbert, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 2eme édition, Edition d'organisation, Paris, France, 1998.

60- GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, 7eme édition, Economica, Paris, France, 2001.

61- JOUANIQUE Pierre, Luca Pacioli, Traité des comptes et des écritures, édition comptable Malesherbes, Paris, France, 1995.

62- LAUZEL Pierre et TLLER Robert, Contrôle de gestion et budgets, 7eme édition, Sirey édition, Paris, France, 1994.

63- LORINO Philippe, Le Contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités, Dunod, Paris, France, 1991.

64- MENDOZA Carla et autres, Coûts et décisions, Gualino éditeurs, Paris, France, 2002.

65- MIKITIN Marc et REGENT Marie-Olide, Introduction à la comptabilité, Armand colin, 2eme édition, 1991.

66- MINTZBERG.G.Henry, Grandeur et Décadence de la planification stratégique, Dunod, Paris, France, 1994.

67- OBRIEN James, Les systèmes d'information de gestion, DEBOECK-université Bruxelles, Belgique, 1995.

68- Porter Michael, L'avantage concurrentiel, Dunod, Paris, France, 1985.

69- TELLER Robert, Le contrôle de gestion pour le pilotage intégrant stratégie et finance, édition management et société, Paris, France, 1999.

70- TOMAS Jean-Louis, ERP et progiciels de gestion, 3eme édition, Dunod, Paris, France, 2002.

71- VLASSELAER Michel, Le pilotage d'entreprise, des outils pour gérer la performance future, Public Union édition, 1997.

Mémoire de magistères:

72- BOURAOUI Nassiba, nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, mémoire de magistère, Ecole supérieure de commerce, Alger, 1998-1999.

Articles :

73- CUCUZZA Thomas et NESS joseph, exploiter pleinement le potentiel de l'ABC, Harvard business review, édition d'organisation, paris, France, 1999.

74- HADID Noufeyl, l'informatique de gestion de l'approche classique, à l'approche objet, revue des sciences économiques, de gestion et de commerce, faculté des sciences Economiques et des sciences de gestion, Université d'Alger, 2003.

75- LEMESTRE Patrick, de l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue, Revue française de comptabilité, No 319, édition E.C.M, Paris, France, février 2000 .

Séminaires :

76- LALLEM Lakhdar, Management et système d'information, séminaire, ISGP, Alger, Algérie, juin 2002.

Dictionnaires :

77- COHEN Elie, Dictionnaire de gestion, Casbah édition, Alger, Algérie, 1998.

78- COULOUD.A et DERVAUX.B, Dictionnaire de management et de contrôle de gestion, 2eme édition, Dunod, Paris, France, 1990.

Sites Web :

79- URFIST, Intelligence économique
80- www.strategique.free.fr/archives/textes/ie/archives_ie_15.htm, 1998.
81- Société National de comptabilité, guide manuel.

Books :

82- EMMANUEL Clive Accounting for management control, second edition, Chapman and Hall, London, England, 1991.

83- HARPER.W.M, Cost and management accounting, vol 01, cost accounting, Macdonald and Evans LTD, London, England, 1983.

84- KAPLAN.S.Robert and NORTON.P.David, The balanced scorecard, Harvard Business school Press, Boston, USA, 1996.

Statements:

85- Institute of Management accounting and Arthur Anderson LLP, Designing and integrated cost management system for driving profit and organizational performance, statement on management accounting, No 4MM March 2000.

Sites Web:

86- DAELLENBACH Hans. G, Hard OR, soft OR, Problem structuring methods critical systems thinking,

87- www.esc.aukland.ac.nz/ organisations/orsnz/conf36/papers/ daellenbach.pdf.

88- JOHNSON David, SOPARIWALA Parves, Standard costing is alive and well at Parkers Brothers Institute of Management accounting, USA,

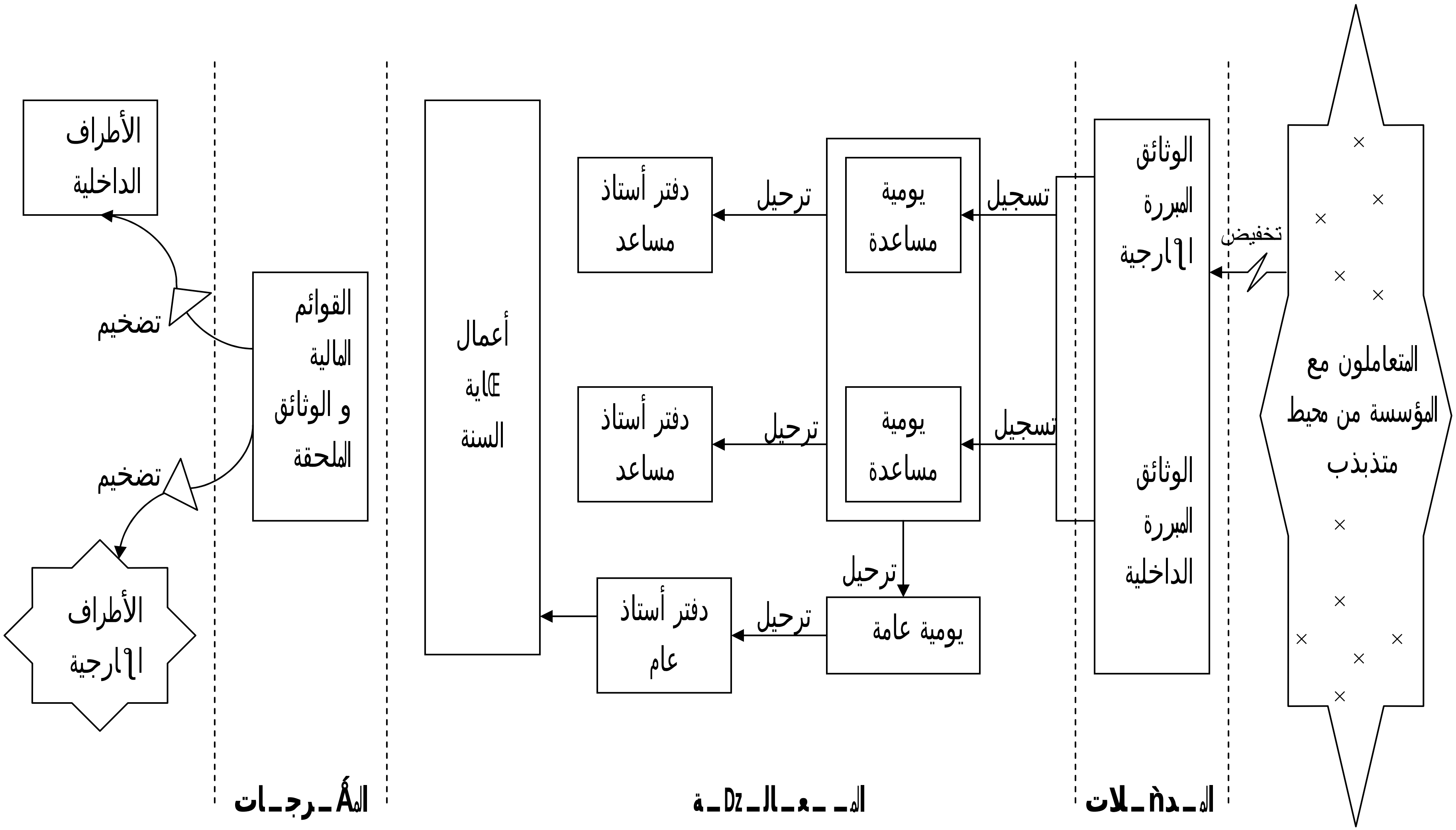
89- www.mamag.com/winter00/w00johnson.htm,2001.

90- SCHMITZ Hans, semantic modelling with patterns, the cost accounting point of view Universidad Mannteim, paper,

91- www.wpecarey.asv.edv.fac/ jsmithdavid/ smap00/schmitzB.doc, 2001.

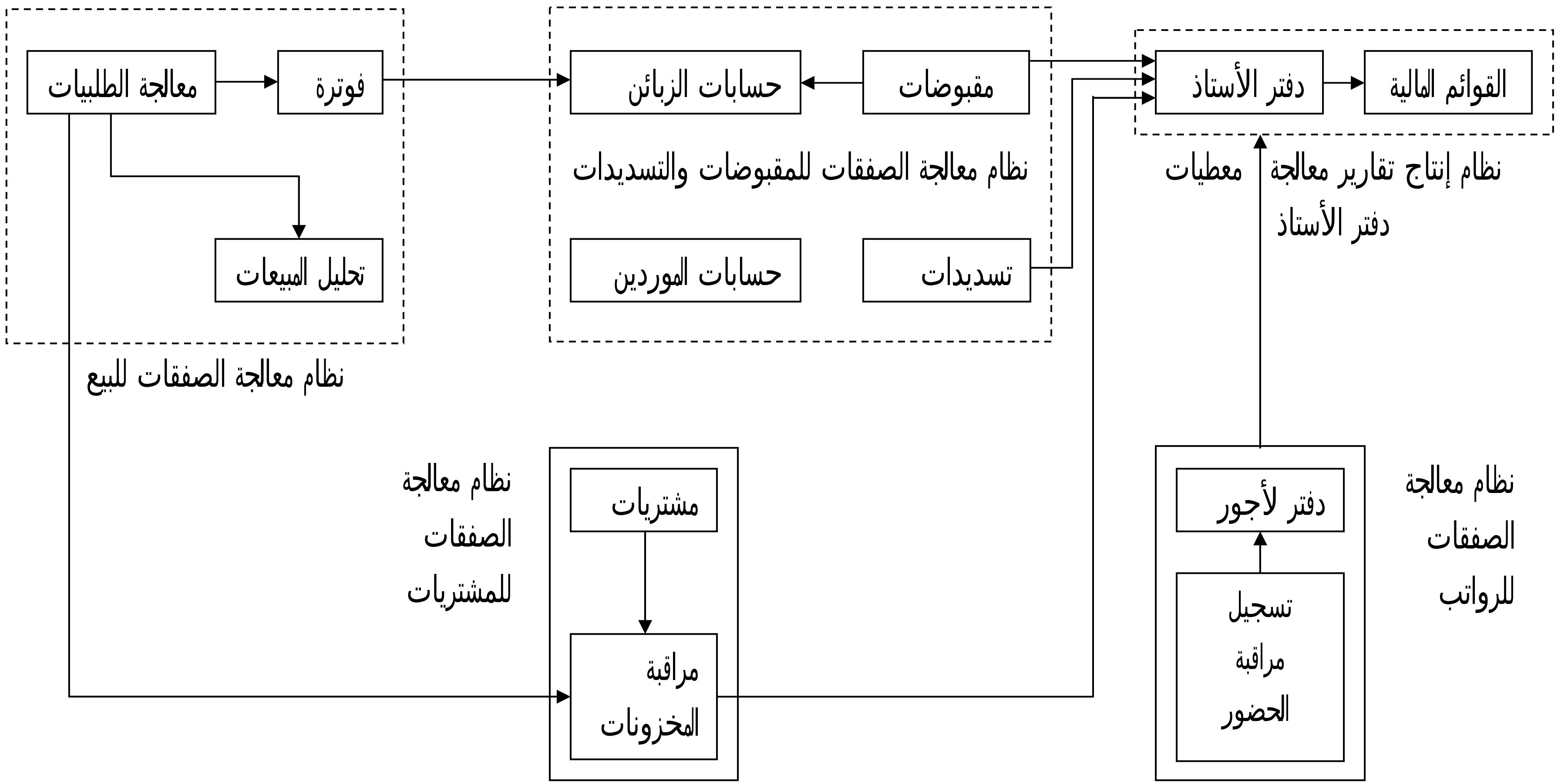
92- Dale couprie and others; soft system methodology, department computer science, university of Calgary, http://sern.ucalgary.ca/courses/seng/613/F97/grp4/ssmfinal.html# Map

شكل رقم (I-4): نظام معلومات المحاسبة المالية مع معالجة وفق النظام المركزي



المصدر: من إعداد الطالب

شكل رقم (5-1): نظم معلومات المحاسبة المالية



Source: O'Brien James, Op.Cit, P 368.